

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC**  
**CURSO DE DIREITO**

**EDUARDO ÁVILA**

**A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS “PARA FRENTE”, UMA  
ANÁLISE A LUZ DO PRINCÍPIO DA TIPICIDADE TRIBUTÁRIA.**

**CRICIÚMA, JUNHO DE 2013**

**EDUARDO ÁVILA**

**A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS, UMA ANÁLISE A LUZ DO  
PRINCÍPIO DA TIPICIDADE TRIBUTÁRIA.**

Trabalho de Conclusão de Curso,  
apresentado para obtenção do grau de  
Bacharel em Direito no curso de Direito da  
Universidade do Extremo Sul  
Catarinense, UNESC.

Orientador(a): Prof.<sup>(a)</sup> Márcia A. S. L.  
Piazza

**CRICIÚMA, JUNHO DE 2013**

**EDUARDO ÁVILA**

**A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS, UMA ANÁLISE A LUZ DO  
PRINCÍPIO DA TIPICIDADE TRIBUTÁRIA.**

Trabalho de Conclusão de Curso,  
apresentado para obtenção do grau de  
Bacharel em Direito no curso de Direito da  
Universidade do Extremo Sul  
Catarinense, UNESC.

Orientador(a): Prof.<sup>(a)</sup> Márcia A. S. L.  
Piazza

Criciúma, 19 de junho de 2013

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof.<sup>(a)</sup> Barbara Raquel de Azeredo da Silva (UNESC) Esp.

---

Prof.<sup>(o)</sup> Vinicius Garcia (UNESC) Esp.

### **DEDICATÓRIA**

Inicialmente, a Deus pelo dom da vida. À minha mãe Nadir Lúcia Bernardino Ávila e ao meu pai Nelzo Luiz Ávila pela oportunidade de concluir o curso de graduação em Direito. Dedico a todos que me incentivaram direta e indiretamente nessa trajetória de estudos.

## **AGRADECIMENTOS**

À minha mãe Nadir, meu Pai Nelzo e meu Irmão Germano. A todos os professores do curso de Direito. Em especial à Professora Marcia Andréia Schtz Lirio Piazza, que me orientou nessa caminhada de estudos, pela dedicação nas correções.

**“Hoje os ventos do destino  
Começaram a soprar  
Nosso tempo de menino  
Foi ficando para trás  
Com a força de um moinho  
Que trabalha devagar  
Vai buscar o teu caminho  
Nunca olha para trás”**

**Engenheiros do Hawaii**

## RESUMO

Para manutenção dos serviços prestados pelo Estado é necessário a instituição de tributos que visam assegurar a captação de recursos e seu direcionamento para as áreas de maior necessidade (saúde pública, obras de infraestrutura, segurança pública e outras atividades desenvolvidas pelo poder público). A manutenção das empresas que operam no Brasil é de grande importância, pois representam uma forte arrecadação financeira, entretanto é necessário que seja dado subsídios para que a atividade empresária seja fomentada no Brasil. Atualmente as empresas brasileiras suportam uma carga de tributos elevada que acaba desestimulando a atividade empresarial. O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços que representa uma forte fonte de arrecadação de recursos e por apresentar essa característica também se mostra um grande gerador de conflitos entre os contribuintes e os estados. Tais conflitos são de grandes proporções envolvendo muitas discussões que acabam por bater à porta do Judiciário a fim de ser encontrada a melhor solução para o conflito. O Imposto sobre circulação de Mercadorias e Serviços tem suas diretrizes descritas na Constituição, e apresenta-se envolvido de princípios que visam a proteção dos contribuintes contra abusos do estado. A Substituição Tributária apresenta-se na Constituição também como mecanismo legítimo na cobrança dos impostos, entretanto vem gerando na doutrina grandes discussões e no âmbito prático tem criado diversos conflitos entre os estados e contribuintes. Os princípios da Tipicidade Tributária e da Não Cumulatividade estão presentes de forma expressa na constituição. O princípio da Tipicidade ainda aparece como um princípio vinculado ao princípio da Legalidade, entretanto é de grande importância para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, pois sua finalidade é vincular a cobrança de tributos a uma conduta efetuada pelo contribuinte. Quanto a não cumulatividade, esta acaba por evitar que as mercadorias ou serviços se tornem caros pois o imposto incide em todas as operações entretanto é compensado o montante de imposto pago na operação anterior.

**Palavras-chave:** Direito Tributário; ICMS, Substituição Tributária; Princípios.

## LISTA DE ABREVIATURAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
CRFB/88	Constituição Federal de 1988
CF	Constituição Federal
CF/67	Constituição Federal de 1967
COFINS	Contribuição para Fins Sociais
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
DL	Decreto Lei
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
ICM	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias
IPI	Imposto sobre Produto Industrializado
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ISS	Imposto sobre Serviço
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
LC	Lei Complementar
ME	Micro Empresa
RE	Recurso Especial
ST	Substituição Tributária
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça



## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO .....	10
2 SISTEMA TRIBUTÁRIO.....	12
2.1 CONCEITO DE TRIBUTO .....	14
2.2 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS.....	16
2.3 O CONCEITO DE IMPOSTO.....	18
2.4 O CONCEITO DE ICMS.....	20
2.4.1 ICMS FATO GERADOR, BASE DE CÁLCULO, ALÍQUOTA, CONTRIBUINTES, RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO E NÃO CUMULATIVIDADE.....	23
2.4.1.1 FATO GERADOR.....	23
2.4.1.2 BASE DE CÁLCULO .....	26
2.4.1.3 ALÍQUOTA.....	28
2.4.1.4 CONTRIBUINTES .....	30
2.4.1.5 NÃO CUMULATIVIDADE .....	32
3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA .....	36
3.1 SUBSTITUTO E SUBSTITUÍDO .....	36
3.2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E O ICMS.....	37
3.3 A LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 3 DE 1993 .....	42
3.4 PROBLEMAS APRESENTADOS PELA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA .....	47
4 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS .....	52
4.1 A TIPICIDADE TRIBUTÁRIA .....	55
4.2 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS E O PRINCÍPIO DA TIPICIDADE TRIBUTÁRIA.....	58
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	60
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	62
ANEXO(S).....	66
ANEXO A – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 3, DE 17 DE MARÇO DE 1993.....	67
ANEXO B – LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996 .....	71
ANEXO C – JURISPRUDÊNCIA/STJ - ACÓRDÃO AGRG NO RESP 1368013 / SP.....	98
ANEXO D – JURISPRUDÊNCIA/STJ - ACÓRDÃO RESP 928097 / SP .....	100
ANEXO E – JURISPRUDÊNCIA/STJ - ACÓRDÃO RMS 13933 / MT .....	104

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho está vinculado ao Direito Tributário, ramo do direito público que rege as atividades dos particulares com o Estado, atividades atreladas a movimentações financeiras e mercantis.

O Estado para manter suas atividades e alcançar seus objetivos necessita de recursos financeiros. No sistema capitalista, o Estado se vale dos tributos para manter seus fins sociais, pois sem a existência destes, necessitaria monopolizar todos os meios de produção da atividade econômica. Neste contexto o tributo se encaixa como a grande arma para não estatização da economia.

No Brasil o Direito Tributário ainda está revestido de uma elevada carga de tributos que acabam por desestimular a atividade empresarial, pois, além de existirem muitos tributos, estes são calculados mediante alíquotas elevadas.

O tema a ser analisado no presente estudo pretende verificar questões sobre o ICMS analisado-o à luz do princípio da Tipicidade Tributária e o instituto da Substituição Tributária.

O ICMS é um imposto de competência dos Estados e Distrito Federal. Abrange a circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação, sendo uma expressiva fonte de arrecadação dos Estados e Distrito Federal.

O ICMS por representar uma expressiva fonte de arrecadação dos Estados da federação, gera diversas controvérsias e polêmicas no âmbito administrativo e judicial.

A Substituição Tributária é uma forma de evitar a evasão fiscal do contribuinte. Representa também uma facilidade para efetuar a fiscalização das empresas, pois é cobrado antecipadamente, não podendo ser efetuar a transação sem o efetivo recolhimento do imposto.

O princípio da Tipicidade Tributária assegura ao contribuinte que só poderá ser exigido o pagamento do ICMS quando ocorrer o fato gerador do tributo, quando de fato for concretizado o fato típico do tributo.

A execução deste trabalho é predominantemente dedutiva em pesquisa teórica, qualitativa, com emprego de técnica bibliográfica.

Para melhor desenvolvimento do presente trabalho, será dividido em 3 capítulos, sendo que no primeiro foi abordado as principais características do ICMS, sendo feito uma breve análise do sistema tributário brasileiro, conceituando os tributos e impostos existentes em nosso ordenamento jurídico.

No segundo capítulo foi abordado a Substituição Tributária, dando ênfase as suas diretrizes. Foram abordadas características da LC 87/96, bem como da EC 3/1993.

No terceiro e ultimo capítulo foi abordado o princípio da Tipicidade Tributária. O terceiro capítulo também pretende demonstrar a relevância desse princípio através dos conceitos trazidos pela doutrina, conceitos esses que possuem o intuito de proteger os contribuintes contra abusos por parte do legislador, dando as diretrizes a serem seguidas na criação e alteração das leis tributárias brasileiras, como se pode verificar a seguir.

## 2 SISTEMA TRIBUTÁRIO

O conceito de sistema Tributário trazido por Freitas (2005), compreende o ordenamento constitucional em seus artigos relacionados à parte tributária e às normas infraconstitucionais relacionadas também às matérias tributárias. Tal conceito estabelece em quais dispositivos encontram-se as matérias que são objeto de Lei Complementar, as matérias que disciplinam o Direito Financeiro e os orçamentos da União, Estados e Municípios e as normas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal:

Por sistema tributário nacional entende-se o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante do Estado. As normas gerais em matéria de legislação tributária, a serem veiculadas por lei complementar, estão previstas no art. 146, III, CF. A Lei 4.320 de 17.03.1964, “estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”. A Lei complementar 101, de 04.05.2000, “estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências”. (FREITAS, 2005, p. 21)

Outro conceito que merece destaque é o apresentado por Machado (2012), onde o autor menciona o Estado como titular do direito de tributar e cita a existência de uma relação do contribuinte com o Estado. Evidencia-se também a relação jurídica existente entre as partes, pois a atividade tributária está sempre vinculada à lei. É de grande importância para o contribuinte a segurança jurídica estabelecida na CRFB/88, que serve para assegurar um sistema tributário legítimo, baseado em normas e princípios:

O direito tributário existe para delimitar o poder de tributar, transformando a relação tributária, que antigamente foi uma relação simplesmente de poder, em uma relação jurídica. A finalidade essencial do direito tributário portanto, não é a arrecadação do tributo, até porque esta sempre aconteceu e sempre acontece independente daquele. O direito tributário surgiu para delimitar o poder de tributar e evitar abusos no exercício deste. (MACHADO, 2012, p. 52)

Nas palavras de Harada (2011), o conceito é abordado por uma visão mais simples conceituando o sistema tributário como uma forma de arrecadação de recursos financeiros dos contribuintes em favor do Estado:

O direito tributário é, por assim dizer, o direito que disciplina o processo de retirada compulsória, pelo Estado, da parcela de riquezas de seus súditos, mediante a observância dos princípios reveladores do Estado de Direito. É a disciplina jurídica que estuda as relações entre o fisco e o contribuinte. (HARADA, 2011, p. 295)

O sistema tributário brasileiro possui sua base na defesa do contribuinte, é um sistema considerado rígido, tendo em vista que a evolução histórica do Direito Tributário Brasileiro foi baseada na excessiva carga de tributos imposta pelos nossos colonizadores. A instituição dos tributos era estabelecida com a finalidade de sempre por privilegiar os interesses do Fisco, desrespeitando de certa maneira a figura do contribuinte. (MARTINS, 2001).

Após a instauração do regime Republicano, o direito tributário brasileiro começou a evoluir e apresentar novas diretrizes e flexibilidades aos Estados e uma autonomia ainda tímida aos municípios na criação de novos impostos. Começaram a surgir os primeiros princípios operativos do direito tributário como o princípio da legalidade e da isonomia. O novo modelo republicano de constituição entretanto deixou uma lacuna que acabou prejudicando os contribuintes, a competência cumulativa que permitia que ocorresse a bitributação. (DENARI, 2004)

O ordenamento jurídico brasileiro é fundamentado em princípios que revestem as leis infraconstitucionais e o próprio texto constitucional. O Direito tributário brasileiro não se diferencia dos demais ramos do Direito brasileiro e também busca sua essência nos princípios estabelecidos na CRFB/ 88. A iniciação da análise dos princípios do Sistema Tributário brasileiro começou com Aliomar Baleeiro reconhecendo os limites do poder de tributar e analisando os princípios do Direito Tributário brasileiro, com base no assunto temos o seguinte comentário de Martins (2001):

Os fundamentos para uma análise constitucionalmente orientada do Direito Tributário brasileiro, por meio de um profundo exame das limitações constitucionais ao poder de tributar e de uma descrição dos princípios jurídicos implícitos, foram elaborados em 1951 por BALEEIRO. Ele evidenciou, sobretudo, o *caráter político dos princípios constitucionais*, além de investigar os princípios e regras decorrentes do modelo federativo brasileiro e do sistema jurídico norte-americano. (MARTINS, 2001, p. 18)

As Constituições de 1937, 1946, 1967 e 1969 apresentaram poucas inovações e a necessidade de organizar melhor o Sistema Tributário brasileiro no período de 1966, trouxe a tona a elaboração e instituição do Código Tributário Nacional, introduzindo na legislação brasileira normas gerais de aplicação tributária a serem adotadas pelos Estados, Municípios, Distrito Federal e União. (DENARI, 2004)

O CTN foi instituído na vigência da constituição de 1946, e sua redação dada pela EC 18/65, sendo que na época não existia a previsão de lei complementar. Após a publicação da CF/67, foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro a previsão de Lei Complementar para disciplinar matérias envolvendo a legislação tributária e posteriormente a CRFB/88 reafirmou a exigência de Lei Complementar para disciplinar matérias na área tributária, conforme o art. 146, III da CRFB/88 e buscou um aperfeiçoamento do atual modelo de sistema tributário.(AVILA, 2007)

A evolução do sistema tributário brasileiro ocorreu de forma lenta e ainda carece de alterações para melhorar a eficiência do sistema e o direcionamento dos recursos captados, evitando que o contribuinte se esquive de efetuar o pagamento de seus tributos.

## 2.1 CONCEITO DE TRIBUTO

A origem da palavra tributo provém de homenagem, honraria, sendo utilizada pelos súditos quando eram prestadas homenagens ao monarca, realizadas através do pagamento de valores, prestação de serviços ou doação de bens. (JR KFOURI, 2010).

O conceito de tributo é definido pela doutrina como o montante de receita arrecadado pelo estado para manutenção e execução das atividades que lhe são atribuídas. Tal prestação deve ter previsão legal e ser expressa em dinheiro ou valor equivalente. (CREPALDI, 2009)

O conceito de tributo no ordenamento jurídico brasileiro é descrito no art. 3º do CTN:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (FILHO, 2012, p. 685)

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, a análise dos tributos é feita pela própria redação constitucional e se divide da seguinte forma: as taxas e contribuições de melhoria e impostos. Com base na seguinte afirmação temos:

Em segundo lugar, verifica-se que o tributo é a categoria genérica que se reparte em espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Constata-se a assertiva pela análise do próprio discurso constitucional. Diz a constituição que a União, os Estados, o Distrito

Federal e os municípios poderão instituir (poder-faculdade) os seguintes tributos: a) impostos; b) taxas, de polícia e de serviços públicos; e c) contribuição de melhoria pela realização de obras públicas benéficas. (COELHO, 2006, p. 35).

Com base nos comentários de Hugo de Brito Machado, é importante destacar que a função da lei não é dar o conceito de tributo e sim conter uma regra de comportamento, entretanto o legislador brasileiro conceituou o tributo no intuito de evitar controvérsias acerca do exato conceito que deve ser passado para o contribuinte.

Sabe-se que, em princípio, não é função da lei conceituar. A lei deve conter uma regra de comportamento. Entretanto, em face de controvérsias, às vezes deve a lei estabelecer conceitos. Isto aconteceu com o conceito de tributo, que é atualmente, no Brasil, legalmente determinado. (MACHADO, 2012, p. 56)

Destaca-se que atualmente não existe mais a possibilidade de pagamento de tributos de forma que não seja através de uma prestação pecuniária, entretanto existem divergências acerca do tema, pois toda e qualquer imposição do Estado pode ser compreendida como tributo, ou seja, incluem-se nesse rol de imposições o serviço militar obrigatório, a participação no Tribunal do Júri, a entrega de bens requisitados pelo estado, e tantas outras imposições do Poder Público.

A prestação tributária é pecuniária, isto é, seu conteúdo é expresso em moeda. O direito brasileiro não admite a instituição de tributo em natureza, vale dizer expresso em unidade de bens diversos do dinheiro, ou em unidade de serviços. Em outras palavras, nosso Direito desconhece os tributos *in natura* e *in labore*. (MACHADO, 2012, p. 58).

A imposição do tributo é de natureza compulsória, nasce independentemente da vontade do contribuinte que possui a obrigação de recolher o tributo, ou seja, é estabelecida através de lei e não mediante contrato particular.

Os tributos são exigidos coercitivamente pelo Poder Público, bastando que se configure o fato gerador descrito na norma tributária, independentemente da vontade do contribuinte, já que esta não concorre para formar a relação jurídico-tributária. Porém, nem toda prestação pecuniária tem natureza tributária. (AVILA, 2007, p. 20).

O CTN afasta a natureza tributária das sanções impostas por atos ilícitos cometidos, por exemplo, no âmbito penal, entretanto, as infrações

cometidas no âmbito tributário como as multas possuem natureza tributária, ou seja, atribui à obrigação principal (pagamento do tributo) e a acessória (a multa) a natureza de tributo conforme redação do art. 113 §§ 1º e 2º do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. (FILHO 2012, p. 693)

Seguindo o dispositivo legal do art. 113 do CTN, Ávila (2007) nos ensina que não são todas as prestações pecuniárias exigíveis através de execução fiscal que possuem natureza de tributo:

O próprio código retira a natureza tributária das sanções pecuniárias decorrentes de atos ilícitos, como ocorre com multas penais ou administrativas, por exemplo. O fato de determinadas prestações pecuniárias serem cobradas através de execução fiscal não lhes confere natureza tributária porque a dívida ativa da Fazenda Pública compreende os créditos tributários e não-tributários, nos termos do art. 2º da lei 6830/80. (ÁVILA, 2007, p. 20)

Os tributos são descritos como prestações pecuniárias impostas pelo estado, previstas em lei, realizada mediante atividade administrativa, visando à obtenção de recursos para manutenção das atividades estatais e benefícios à coletividade sua instituição é feita através de leis que legitimam sua cobrança e proporcionam ao Estado a exigibilidade do recolhimento quando o contribuinte realiza uma conduta que se configure como fato gerador do tributo.

## 2.2 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

Levando em consideração a redação do art. 145 da CRFB/88 e seus incisos e do art. 5º do CTN que subdividem os tributos em impostos, taxas e contribuições.

Com base nos ensinamentos doutrinários tributo se refere ao gênero e subdivide-se em impostos, taxas e contribuições, conceito que já foi abordado anteriormente. Para as pessoas sem conhecimento do direito tributário é comum a união desses conceitos, a grosso modo através de um mecanismo de captação de recursos financeiros. (JR KFOURI, 2010).



A classificação dos tributos pela doutrina majoritária apresenta-se diferenciando os impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. Os impostos apresentam as seguintes características: são instituídos por lei, não são vinculados a nenhuma atuação do estado ao sujeito passivo, não se afetam a determinado aparelhamento estatal ou paraestatal. No subitem seguinte as características do imposto serão mais detalhadas. Entretanto cumpre destacar um grande engano corriqueiro, vincular as receitas do IPVA com a conservação das estradas, conforme citação abaixo:

Um engano corriqueiro, a título exemplificativo, é imaginar que a receita arrecadada com IPVA (imposto sobre a propriedade de veículos automotores) deve, obrigatoriamente, ser destinada à conservação do asfalto e das vias públicas. (KFOURI, 2010, p. 70).

As taxas ao contrário dos impostos são tributos vinculados, são utilizadas para financiar algumas tarefas destinadas a certo indivíduo ou grupo de indivíduos, ou seja, possui fato gerador vinculado à tarefa desempenhada pelo Estado. Para exemplificar de forma mais clara temos o comentário de Amaro (2005, p. 83):

Esses tributos podem receber um rótulo geral único: taxas sem prejuízo de sua subdivisão em taxas de serviço, de polícia, de utilização de via pública, de melhoria, cada qual dando relevo ao tipo de atuação do Estado referível ao indivíduo, que ora frui de um serviço, ora de um ato que viabiliza o exercício de um direito, ora da facilidade de um tráfego, ora de uma valorização de sua propriedade por decorrência de uma obra pública.

As contribuições são divididas em contribuições de melhoria, as sociais, as de intervenção no domínio econômico, as de interesse de categorias profissionais. O conceito genérico das citadas contribuições é definido, como uma exação destinada à determinada atividade, exercitável por entidade estatal ou paraestatal, ou entidade não estatal necessária ou útil à realização de uma função de interesse público. (AMARO, 2005).

Com base nos ensinamentos de Machado (2012), as contribuições constituem para a doutrina intermináveis controvérsias e apresentam desdobramentos que geram infindáveis discussões, tendo em vista os diversos posicionamentos dos doutrinadores, tanto em nível nacional, como os doutrinadores estrangeiros.

É relevante também destacar o posicionamento do STF a respeito dos empréstimos compulsórios, que através da súmula 418 “O empréstimo

compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita a exigência constitucional da prévia autorização orçamentária” deixou de considerar tributo, tendo em vista que não possui previsão orçamentária. (MACHADO, 2012).

As classificações dos tributos em taxas, impostos e contribuições são determinadas pela CRFB/88 e pelo CTN, sendo as respectivas redações interpretadas pela doutrina com a finalidade de proporcionar uma melhor compreensão das diversas classificações atribuídas aos tributos bem como suas finalidades e aplicação dentro do direito Tributário brasileiro.

## 2.3 O CONCEITO DE IMPOSTO.

Antes de iniciar o estudo do ICMS e de suas diretrizes, cumpre destacar o conceito de imposto, que apresenta expressiva fonte de recursos aos Estados, Municípios e União. Conforme o comentário de Carneiro (2012, p.3) o conceito de imposto é:

Assim podemos dizer que imposto é um tributo, por excelência, com finalidade meramente fiscal, ou seja, de cunho meramente arrecadatório. Pode, contudo, assumir, em situações excepcionais, o caráter extrafiscal, conforme veremos nos capítulos dessa obra. Trata-se de uma espécie tributária cujo fato gerador não está vinculado a nenhuma atividade estatal diretamente relacionada com o contribuinte. O imposto serve principalmente para fazer face a despesas genéricas, podendo, excepcionalmente, ser usado para uma destinação específica.

Com base no Código Tributário Nacional em seu art. 16, imposto é o tributo devido pelo contribuinte cuja a obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, ou seja, não necessita de nenhuma contrapartida do estado, ou, possui natureza compensatória como as contribuições de melhoria e taxas. É relevante destacar o comentário de Machado (2012, p. 302) sobre o assunto:

A obrigação de pagar imposto não se origina de qualquer atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. O fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é uma situação vida do contribuinte relacionada a seu patrimônio, independente do agir do Estado.

Mantendo a mesma linha de raciocínio de Machado (2012), que interpreta o art. 145, I, da CRFB/88 Harada (2011), caracteriza os impostos como sendo tributos sem vínculos com qualquer atuação do Estado, afirmando

também que os impostos sempre retiram uma parcela de riqueza do contribuinte, levando em consideração o princípio da capacidade contributiva:

Impostos (art. 145, I, da CF) são exações desvinculadas de qualquer atuação estatal, decretadas exclusivamente em função do *jus imperii* do Estado. Seu fato gerador é sempre uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. O imposto sempre representa uma retirada da parcela de riqueza do particular, respeitada a capacidade contributiva deste. (HARADA, 2011, p. 311).

Os impostos no sistema tributário brasileiro se dividem da seguinte forma: os federais, os estaduais e os municipais informações estas trazidas pela redação dos arts. 153, 155 e 156 da CRFB/88 explica de maneira mais clara a incidência dos impostos citados acima. (MACHADO, 2012).

Com base na redação do art. 153 da CRFB/88 os impostos federais são os seguintes: Imposto de Importação, imposto de exportação, imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários, imposto sobre a propriedade territorial rural, imposto sobre grandes fortunas, impostos extraordinários e impostos de competência residual. (CARNEIRO, 2012)

Quanto aos impostos estaduais e do Distrito Federal, a redação do art. 155 da CRFB/88 trata de dividi-los em três: imposto sobre herança e doações, imposto sobre a propriedade de veículos automotores e imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte e comunicação que será objeto de análise do presente estudo. (CARNEIRO, 2012)

Já os os impostos de competência dos municípios com base na redação do art. 156 da CRFB/88 são os seguintes: imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, imposto sobre a transmissão “inter vivos” de bens imóveis e direitos, impostos sobre serviços de qualquer natureza. (CARNEIRO, 2012)

Os impostos estão relacionados com atividades presuntivas de riqueza, ou seja a aquisição de algum patrimônio móvel ou imóvel e relaciona-se com atividades que o responsável pelo recolhimento do imposto auferiu algum tipo de rendimento. Sua existência baseia-se na manutenção das

atividades do Estado entretanto conforme foi explicado sua arrecadação não é vinculada a nenhuma atividade prestada pelo ente que o institui e cobra.

## 2.4 O CONCEITO DE ICMS.

O ICMS tem sua previsão constitucional no art. 155 II da CF/88 e como o próprio artigo da constituição federal prevê é um imposto que compete aos Estados e ao Distrito Federal legislar sobre a matéria, sendo instituído através de lei ordinária. O ICMS é, entre os tributos, um dos mais complexos, tendo em vista que abrange diversas situações específicas e está baseado em vinte e sete legislações diferentes, sendo que cada Estado e o Distrito Federal tratam o ICMS de maneira diferenciada. (JR KFOURI, 2010)

A evolução histórica do ICMS, inicia-se com a EC nº 18/65 à constituição de 1946, período do governo militar. A sigla era conhecida como ICM e substituiu o antigo IVC (imposto sobre vendas e consignação dos Estados) e com a CF/88, o ICM, passou a se chamar ICMS. A respeito da evolução histórica do ICMS temos o comentário de Coêlho (2006, p. 356):

Desde a emenda nº 18/65 à constituição de 1946, após o movimento militar de 1964, quando se intentou, simultaneamente, a racionalização do sistema tributário (emenda nº 18) e a codificação do Direito Tributário (CTN), que o ICM, agora ICMS, vem se apresentando como um imposto problemático, tomado de enfermidades descaracterizantes. À época do movimento militar de 1964, receptivo às críticas dos juristas e economistas que viam no imposto sobre vendas e consignações dos estados (IVC) um tributo avelhantado, “em cascata” propiciador de inflação, verticalizador da atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da federação, e tecnicamente incorreto, resolveu-se substituí-lo por um imposto “não cumulativo” que tivesse como fatos jurídicos não mais “negócios jurídicos”, mas a realidade econômica das operações promotoras da circulação econômica de mercadorias e serviços, no país como um todo. Destarte, surge o ICM, não-cumulativo, em lugar do IVC cumulativo. A idéia era tomar como modelo os impostos europeus sobre valores agregados ou acrescidos, incidentes sobre bens e serviços de expressão econômica, os chamados IVAs. (*la taxe sur la valeur ajoutée, imposta sul valore aggiunto, impuesto sobre el valor añadido*). Duas aporias se apresentaram então. A primeira, a realidade de tais impostos nos países europeus, davam-se em nações de organização unitária, onde inexistiam Estados-Membros, e, quando assim não fosse, a competência para operá-los ficava sempre em mãos do Poder Central. A segunda, a constatação de que no Brasil, Estado federativo, os Estados-Membros estavam acostumados a tributar o comércio das mercadorias (IVC), a União, a produção de mercadorias industrializadas (imposto de consumo), e os municípios, os serviços (indústrias e profissões).

O antigo ICM, com a promulgação da CRFB/88, sofreu alterações de grande relevância e passou a incorporar os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação. Com a vigência da atual Constituição, deixou de vigorar o Decreto-lei nº 406, de 31-12-1968 e o citado imposto passou a incorporar os itens citados acima.(HARADA, 2011).

O ICMS tem características peculiares que merecem destaque, é um imposto fiscal, ou seja, possui a função de captar recursos financeiros e representa uma importante fonte de arrecadação; seletivo, pois, sua alíquota pode sofrer variações conforme a essencialidade do produto, recebendo alíquotas maiores nos produtos supérfluos; real o ICMS é instituído e cobrado em razão do fato gerador objetivamente considerado, ou seja, incide em razão da coisa, objeto de tributação; não-vinculado é um imposto que tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade específica relativa ao contribuinte, ou seja, um fato do indivíduo, conforme art. 16 do CTN; não cumulativo, pois, o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços será compensado com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal; indireto, pois permite o fenômeno da repercussão tributária, ou seja, o repasse do encargo financeiro do tributo; proporcional sendo que o valor do imposto cresce proporcionalmente ao valor do bem ou serviço objeto de tributação; e plurifásico, pois incide em todas as etapas da cadeia de circulação. Tais características serão mais explanadas no decorrer da análise das características do ICMS. (CARNEIRO, 2012, p. 171).

O ICMS é vinculado sempre a uma operação mercantil, seja ela de circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte ou comunicação, o seu núcleo centra vincula-se sempre às operações mercantis, configurando-se com transmissão de um direito (posse ou propriedade) não obrigando ninguém a recolher o imposto pelo simples fato de ser possuidor ou proprietário da mercadoria. (PAULSEN, 2012).

Ainda tratando da circulação de mercadorias, Melo (2006) nos ensina que a circulação de mercadorias que compõe o núcleo do ICMS permaneceu inalterada em relação a antiga CF/67:

Tratando-se de repetição da materialidade expressa no antigo texto constitucional (art. 23, II da CF/67), continuou sendo aplicável a legislação complementar anterior (Decreto-lei nº 406, de 31.12.68),

por força do art. 34, § 5º do ADCT, “verbis”: “vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º. [...] os diversos elementos integrantes da regra-matriz de incidência do ICMS (na mesma diretriz do antigo ICM) devem ser analisados e aplicados de modo coerente, e harmônico, para poder se encontrara essência tributária; em especial a materialidade de sua hipótese de incidência.” (MELO, 2006, p. 11)

O ICMS, conforme o entendimento doutrinário de Carrazza (2009), é vinculado a operações mercantis, ou seja, operações que visam a obtenção de lucro conforme já foi explanado para melhor compreender temos o seguinte comentário:

Como melhor procuraremos demonstrar, para que um ato configure uma operação mercantil é mister que:

a) seja regido pelo direito comercial; b) tenha sido praticado num contexto de atividades empresariais; c) tenha por finalidade, pelo menos em linha de princípio, o lucro (resultados econômicos positivos); e d) tenha por objeto uma mercadoria. (CARRAZA, 2009, p. 39)

O ICMS envolve diferentes tipos de operações e sua existência é de grande importância para os Estados e Municípios da Federação, sendo considerado por alguns doutrinadores como o imposto mais importante do país, tendo em vista que o orçamento dos Municípios e Estados possuem grande dependência do citado imposto. Para melhor explicar temos o comentário de Koch (2006, p. 26):

Por isso, pode-se dizer que o ICMS atualmente é o imposto mais importante do país, sob o ponto de vista que dele dependem os orçamentos dos Estados e parte do orçamento dos Municípios, considerando que 25% (vinte e cinco por cento) da sua arrecadação no Estado é transferido para os Municípios (art. 158, IV).

A sigla ICMS, conforme nos ensina Carrazza (2009), compreende pelo menos 5 núcleos distintos de incidência do imposto acima citado:

a sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) O imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior, b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal, c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos tem hipóteses de incidência e base de cálculo diferentes. Há pois pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS. (CARRAZZA, 2009, p. 36)

A união desses 5 núcleos distintos gerou grandes dificuldades na análise do imposto, entretanto favoreceram ao legislador ordinário a possibilidade de manipular o ICMS, oferecendo tratamentos distintos a fatos que o ICMS pode alcançar.(CARRAZZA, 2009)

Em que pese as divergências de interpretações e similitudes que envolvem a sigla ICMS uma coisa é certa, ele deve obedecer o princípio da não cumulatividade, modelo que foi copiada do sistema tributário francês, que ao ser implementado no Brasil demonstrou-se demasiadamente complicado e deficiente, o tema será melhor abordado posteriormente. Com base no comentário de Hugo de Brito Machado temos:

A não cumulatividade do ICMS constitui um dos graves defeitos de nosso sistema tributário. Técnica copiada dos franceses, que a instituíram nos anos 50, como forma de incrementar a integração da Comunidade Econômica Européia, foi adotada entre nós pela emenda Constitucional n. 18, de 1965. Seus defensores afirmam ser ela um instrumento da modernidade, mas a experiência já demonstrou que a não cumulatividade é inteiramente inadequada para o Brasil.( MACHADO, 2009, p.388)

O ICMS, antigo ICM, foi introduzido na CRFB/88, com o mesmo fato gerador utilizado anteriormente, passando apenas a incidir sobre as operações de prestação de serviço de transporte, permanecendo inalterada a sua forma e entendimento dos tribunais acerca da matéria a seguir obrodaremos com mais detalhes as principais características que envolvem o ICMS.

#### 2.4.1 ICMS Fato gerador, base de cálculo, alíquota, contribuintes e Não Cumulatividade.

##### 2.4.1.1 Fato gerador

De forma clara e sem deixar dúvidas quanto ao fato gerador do ICMS, Carneiro (2012), nos diz que o elemento objetivo do ICMS, é a “operação relativa à circulação de mercadoria e prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que a operação se inicie no exterior”. Para ser mais claro quanto ao fato gerador o autor ainda nos expõe quais atividades o ICMS, incidirá:

a) Operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive fornecimento de alimentos e bebidas em bares, e restaurantes e

estabelecimentos similares; b) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias e valores; c) prestação de serviços de comunicação por qualquer meio, inclusive a geração, emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; d) fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (LC 116/03); e) fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual ( LC 116/03); f) entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja sua finalidade (art. 115, §2º, X “a”, da CRFB/88); g) serviços prestados no exterior, ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior; h) entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização, decorrente de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.(CARNEIRO, 2012, p. 176).

O fato gerador do ICMS vem discriminado na legislação estadual, pois, o fato gerador do ICMS está atrelado a legislação que o cria o tributo. Conforme já foi citado, cabe a lei complementar definir os fatos geradores, entretanto a lei complementar não é instrumento hábil para instituir tributo, a não ser os casos que a constituição prevê.( CARRAZZA, 2009, p. 36)

Mantendo o mesmo posicionamento do doutrinador citado anteriormente, Machado (2012) dando ênfase ao ordenamento constitucional em especial ao art. 146,III, “a” da CRFB/88, nos ensina que caberá a Lei Complementar dar a definição do Fato Gerador do ICMS, entretanto não é considerado instrumento hábil para instituir o tributo. Complementando o raciocínio temos:

É indubido, portanto, que o fato gerador do ICMS é descrito na lei do Estado, ou do Distrito Federal, que o institui. A área factual descrita na Constituição Federal e na lei complementar a que se reporta seu art. 146, III, é limite que não pode ser ultrapassado pelo legislador ordinário que institui o tributo. (MACHADO,2012, p. 373).

Outro comentário que determina o conceito de fato gerador é o trazido pelo doutrinador Jr Kfoury (2010), determina que o fato gerador é a ocorrência no mundo real da hipótese prevista em lei, gerando a obrigação de ser recolhido os valores referentes ao ICMS.



O fato gerador é caracterizado por ser o elemento que cria a obrigação de o contribuinte recolher o ICMS, possui previsão legal, sendo esta característica válida para todos os impostos:

O fato gerador do ICMS é descrito na lei que o institui, vale dizer, na lei do Estado ou do Distrito Federal. Isto obviamente não constitui peculiaridade deste imposto, pois o fato gerador de qualquer tributo é descrito na lei que o institui. (MACHADO, 2012, p.373)

Quanto ao fato gerador é importante ressaltar o entendimento sumulado do STJ, que diz que o simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não é considerado fato gerador de ICMS, sendo que o deslocamento das mercadorias pode estar sendo feito para melhor armazenar os produtos, efetuar a pesagem das mercadorias, entre outras atividades que não possuem a finalidade de comércio. Nesses termos temos a redação da citada súmula:

STJ Súmula nº 166 - 14/08/1996 - DJ 23.08.1996 Fato Gerador - ICMS - Deslocamento de Mercadoria - Estabelecimento do Mesmo Contribuinte Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. (FILHO, 2012, p.1793)

A LC nº 87/96 estabelece de forma descritiva o fato gerador determinando em quais operações o ICMS incidirá, redação trazida pelo art. 2º da citada legislação :

Art. 2º O imposto incide sobre: I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também: I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente. § 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

(Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm); acessado em : 25 de maio de 2012.)

Ainda sobre a ação que é atribuída como fato gerador do ICMS, Martins (2001) apresenta o conceito de circulação de mercadorias enfatizando a necessidade de mudança de posse ou propriedade do bem objeto da transação:

Portanto, o bem, para ser objeto de operação de circulação ensejadora da incidência tributária, precisa implicar transferência da propriedade ou da posse em direção ao consumo. Atingido o consumo, o bem deixa de estar alcançado pelo âmbito de incidência do imposto, salvo se reiniciado um novo ciclo, já agora como bem usado, sucata etc. (MARTINS, 2001, p. 532).

Reafirmando os comentários citados anteriormente, Melo (2006), ao comentar sobre circulação de mercadorias, nos ensina que a circulação deve vir acompanhada de um vínculo jurídico equiparando-se a um contrato nominado ou inominado, alterando sempre o titular da mercadoria que possuem a característica de ser o bem corpóreo da atividade empresarial, que faz parte do estoque de uma empresa, que busca comercializá-lo para obtenção de lucro.

Conforme demonstrado o ICMS possui seu fato gerador discriminado nas legislações estaduais, a CRFB/88 é quem estipula as limitações aos Estados e Distrito Federal para legislar sobre os fatos geradores do ICMS, apontando em quais casos o citado imposto deve incidir, obrigando os contribuintes a recolher aos cofres públicos os valores apurados no momento da realização da operação que o fato gerador demonstra-se efetivado.

#### 2.4.1.2 Base de cálculo

Quanto à base de cálculo, a doutrina nos traz o conceito de que a regra geral é que o imposto, neste caso o ICMS, seja calculado sobre o valor compreendido na operação, conforme o seguinte comentário:

A base de cálculo do ICMS, como regra geral, é o valor da operação relativa a circulação da mercadoria, ou o preço do serviço respectivo. A Lei Complementar n. 87/1996, todavia, estabelece várias normas para situações específicas. Não havendo indicação do valor da operação, ou não sendo determinado o preço do serviço, a base de cálculo será, respectivamente: a) O preço concorrente da mercadoria

ou de similar no mercado atacadista no local da operação, ou na região, se inexistente o primeiro, e b) Ao valor corrente do serviço no local da prestação. (MACHADO, 2006 p. 385)

Nos comentários de Paulsen (2012), a compreensão dos parâmetros que habitualmente se utiliza a fim de estabelecer a base de cálculo, se torna ainda mais didática tendo em vista que o doutrinador explica em poucas palavras a temática deixando de forma clara a intenção dos legisladores ao impor sobre quais valores deve incidir o ICMS:

A base de cálculo é o valor da operação mercantil; é o preço dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Assim o imposto não incide sobre serviços gratuitos, demandando sempre a onerosidade, reveladora da capacidade contributiva. No fornecimento de alimentação e bebidas, a base será o valor da operação, compreendendo a mercadoria e o serviço, enquanto no fornecimento de mercadorias com prestação de serviços a base será o valor da operação, ou o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada. (PAULSEN, 2012, p. 264.)

Neste capítulo é importante enfatizar que Substituição Tributária já começa a ser demonstrada antes mesmo de ser iniciada sua explanação, pois é importante destacar que nos casos em que houver a incidência de ST envolvendo a operação mercantil, ou seja, quando uma parcela do ICMS for antecipada, recorre-se às polêmicas pautas fiscais para ser encontrada a base de cálculo do ICMS, conforme comentário de Machado (2006, p. 386):

Para os casos de substituição tributária, ou mais exatamente, de cobrança antecipada do imposto, a lei terminou por adotar uma forma de pauta fiscal. Nesses casos, porém, o arbitramento da base de cálculo é apenas para efeito de antecipação. Sendo a operação relativamente à qual o imposto foi antecipado de valor menor, tem o contribuinte direito a restituição da diferença.

O imposto para ser calculado de forma correta assegurando as garantias do contribuinte de pagar o que for devido, deve ser estabelecido uma correlação lógica entre a base de cálculo e a hipótese de incidência, uma deve encontrar respaldo na outra. Tais elementos se unem a fim de ser encontrado o valor de ICMS devido pelo contribuinte (CARRAZZA. 2008)

A base de cálculo do tributo deve ser mensurada em termos matemáticos, pois sendo a venda a hipótese de incidência do imposto o valor a ser calculado deve ser uma porcentagem do valor de venda da mercadoria. A base de cálculo também serve como garantia ao contribuinte, sendo o caráter de incidência revestido do princípio da razoabilidade e proporcionalidade.

Incube, pois, à base de cálculo especificar, em termos matemáticos, a hipótese de incidência do tributo. Assim, se a hipótese de incidência do tributo for “vender a mercadoria”, sua base de cálculo somente poderá ser o “valor da venda realizada”. Todo que fugir disso (v.g., o custo do dinheiro necessário à obtenção deste valor) não estará medindo de modo adequado o fato tributário e, no momento da apuração do *quantum debeatur*, fará com que o contribuinte pague além da conta – circunstância que lhe vulnera o direito de propriedade.(CARRAZA, 2008, p. 87)

A base de cálculo do ICMS é sempre o valor da operação mercantil realizada com a finalidade de obtenção de lucro, não podendo integrar a base de cálculo valores que não sejam referentes às mercadorias comercializadas, o serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Elementos estranhos aos citados acima não integram a base de cálculo do ICMS. (PAULSEN, 2012, p. 265).

A base de cálculo é o valor da operação realizada seja ela de circulação de mercadorias, serviço de transporte e comunicação sendo expressa através de termos matemáticos, que apura o quanto de imposto deverá ser recolhido para que o contribuinte efetue o pagamento aos cofres públicos o valor devido de ICMS.

#### 2.4.1.3 Alíquota

A alíquota está sempre vinculada à base de cálculo, sendo sempre fixado por uma porcentagem e o que permite discernir o *quantum debeatur* (quantia devida a título de tributo). A alíquota é sempre sujeita ao princípio da estrita legalidade, ou seja, necessita de lei para ser fixada. (CARRAZZA 2008)

Conforme os ensinamentos de COSTA 2008, o conceito de alíquota corresponde a uma parcela do valor da operação, entretanto o autor destaca a questão do IPI que muitas vezes aparece com alíquotas superiores a 300%, para melhor entendimento do assunto temos:

A base imponível não é suficiente para fixar quanto é devido a título de tributo ao Estado. Deve ser fixado outro critério quantitativo que, conjugada aquela, resulte, *in concreto*, o valor devido pelo sujeito passivo ao titular da relação tributária. Esse valor é, precisamente, o objeto da relação. Assim, ao Estado, mediante expressa e prévia determinação legal, é imputada uma parcela da riqueza das pessoas. Essa parcela, quinhão, cota, fração ou outra denominação equivalente, é conhecida pela doutrina e pelas leis tributárias como alíquota. (COSTA, 2008, p. 292)

A evolução do ICMS tornou o imposto seletivo, ou seja, as alíquotas sofrem variações conforme a essencialidade do produto que se está comercializando, característica que o antigo ICM não tinha. (MACHADO 2012)

As alíquotas do ICMS são divididas em internas e externas. As internas são as utilizadas nas operações em que o vendedor e o adquirente encontram-se situados no mesmo Estado. Já as alíquotas externas são as aplicáveis quando o vendedor e comprador encontram-se em Estados diferentes. As internas são fixadas pelos Estados, respeitando os limites constitucionais, já as externas são determinadas por resolução do Senado Federal. (CARNEIRO, 2012).

A competência para estabelecer as alíquotas referentes ao ICMS é do Senado Federal que estipula as alíquotas mínimas a serem utilizadas nas operações internas dos estados e do distrito federal, com base no art. 155, § 2º, V da CRFB/88. Com base no tema temos o seguinte comentário de Carraza (2008, p. 88):

Portanto, compete ao Senado, por iniciativa de um terço de seus membros, fixar, por meio de resolução, aprovada por maioria absoluta, as alíquotas mínimas do ICMS para as operações internas. Nenhum Estado nem o Distrito Federal poderão cobrar ICMS, para tais operações, abaixo do patamar fixado pela resolução do Senado Federal. Faltará fundamento de validade à lei local que desconsiderar este percentual mínimo. E uma nova lei deverá ser rapidamente editada, para que não se estabeleça uma situação anômala (ICMS sem alíquota e, portanto incobrável).

É evidente que a prerrogativa concedida ao Senado de legislar sobre as alíquotas do ICMS, serve para que não exista nenhum abuso por parte dos legisladores ordinário, uma vez que são estabelecidos limites a serem respeitados pelas legislações estaduais. (KOCH, 2006)

Quanto às alíquotas referentes às operações interestaduais e as de exportação serão fixadas livremente pelos Estados e pelo Distrito Federal, sendo observado alguns critérios. A finalidade de atribuir ao Senado Federal a fixação das alíquotas mínimas e máximas serve para que o comércio entre os estados não seja prejudicado, criando uma verdadeira guerra fiscal, com base no comentário de Carrazza (2008, p. 90):

Isto justamente para não prejudicar o comércio entre os estados-membros e entre estes e o Distrito Federal. Se as alíquotas internas fossem inferiores às interestaduais, poderia haver uma “guerra fiscal”

entre as entidades tributantes, já que os contribuintes do ICMS sentiram-se desestimulados a praticar operações mercantis quando os destinatários das mercadorias ou dos serviços estivessem localizados no território de outra pessoa política.

A alíquota a ser aplicada sobre o valor da operação apresenta ao contribuinte o quanto de ICMS deve ser recolhido e está vinculada ao fato gerador, é de competência do Senado estabelecer os limites aos Estados no estabelecimento das alíquotas. A alíquota assim como o ICMS, é estabelecida por lei, obedecendo ao Princípio da Legalidade.

#### 2.4.1.4 Contribuintes

O conceito genérico de contribuinte é atribuído a todo aquele que realiza o fato gerador do imposto, ou seja, a sua atividade da causa a incidência do tributo, seja o contribuinte pessoa física ou jurídica. (DENARI 2008)

São compreendidos como contribuintes do ICMS àqueles que de forma habitual realizam atividades que caracterizem o intuito comercial, atividades de venda de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação. O autor deixa evidente ainda que a “habitualidade” é um conceito de difícil caracterização, tendo em vista a subjetividade albergada pela palavra. Para melhor compreensão temos o comentário de PAULSEN (2012, p. 253):

Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior. Os requisitos da “habitualidade” e do “volume” constituem requisitos de difícil aferição, impregnados de considerável dose de subjetividade, que não se compadecem com a rigidez da tipicidade tributária.

Com base no tema temos o seguinte comentário de DENARI 2008, complementando o conceito já trazido por PAULSEN 2012 onde aparece a figura de outros contribuintes e não só do ICMS:

Assim, o comerciante e o industrial, que promovem, com suas atividades, a circulação e a produção de riquezas, são os contribuintes do ICMS e do IPI. O proprietário do prédio urbano e da gleba rural, que conseguem acumular riquezas, são os contribuintes do imposto predial e do imposto territorial rural, respectivamente. De

outra parte, o profissional ou o técnico, que prestam serviços, são contribuintes do imposto sobre serviços. (DENARI, 2008, p. 232).

No âmbito do ICMS, o conceito de contribuinte trazido por Carneiro (2012), é que será considerado contribuinte aquele que realiza com intuito comercial a circulação de mercadorias ou de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. No comentário de CARNEIRO 2012 também é trazido o conceito da habitualidade já citado anteriormente por PAULSEN 2012:

Contribuinte é qualquer pessoa física ou jurídica, que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, como também será contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; que seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja a prestação se tenha iniciado no exterior; que adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; ou que adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (CARNEIRO, 2012, p. 222).

Os contribuintes de ICMS podem ser classificados como direto e indireto, o primeiro é aquele que o próprio nome já diz tem relação direta e pessoal com o fato gerador, já o segundo responde por obrigações de terceiros, conforme ensinamentos de Martins (2001):

O primeiro, como designa o próprio termo é caracterizado por deter uma relação direta e pessoal com o fato gerador da obrigação tributária. Em outras palavras, é a pessoa física ou jurídica que, voluntariamente, concretiza o evento eleito pela lei como fato gerador e que, em tese, possui capacidade contributiva para arcar com o débito tributário. O sujeito passivo indireto, por outro lado, responde perante o ente tributante por obrigação de terceiros, sendo que seu vínculo com o fato gerador, apesar de necessariamente existente, é reflexo e mediato. Nessa hipótese, a obrigação tributária nasce em função da atuação do sujeito passivo direto, mas, por força de lei, é suportada por uma outra pessoa, que com aquele mantém alguma relação jurídica. (MARTINS, 2001, p. 557)

Contribuintes possuem a característica de ser realizadores do fato gerador, lembrando que a característica principal é a habitualidade que necessita estar presente para que seja considerado contribuinte do ICMS. É importante lembrar também que o contribuinte pode ser pessoa física ou jurídica.

#### 2.4.1.5 Não cumulatividade

A Não Cumulatividade aparece como um princípio do Direito Tributário que se aplica de maneira expressa ao ICMS, tal afirmação provem do art. 155, §2º, I, da CRFB/88 e do art. 19 da LC 87/96 que apontam uma diretriz imperativa dando ao contribuinte o direito de compensação do que for devido em cada operação (CARRAZZA 2008). Para melhor entendimento temos a redação dos citados artigos:

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;  
[...]

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. (Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>; acessado em: 10 de maio de 2012.)

Conforme já foi observado na redação do próprio art. 155 da CRFB/88, será compensado o que for devido em cada operação, sendo o nascimento do crédito relacionado com a aquisição de bens (mercadorias insumos, ativo permanente, energia elétrica prestações de serviço e outros) e os débitos serão provenientes da venda realizada pelo contribuinte.

O contribuinte possui um direito público subjetivo oposto contra os Estados e DF e que também é oposto contra aquele, sendo o comando constitucional utilizado tanto no lançamento do débito como no do crédito, ficando evidente que o cerne da Não Cumulatividade reside na apuração da equação que resultará no montante de ICMS a recolher ou o que restar de valores a mais de créditos para ser compensado no mês seguinte. (PAULSEN 2012)

O conceito da Não Cumulatividade do ICMS é definido por Freitas (2005) como:



O princípio constitucional da não-cumulatividade pode ser entendido também como uma técnica de crédito e débito: crédito pelas entradas e débito pelas saídas. As entradas de mercadorias destinadas à comercialização ou emprego na industrialização geram um crédito do imposto destinado a compensar, abater, ou deduzir com o mesmo imposto que for devido pelas operações com as mesmas mercadorias ou com os produtos então resultantes. (FREITAS, 2005, p. 305).

Passando para uma análise mais aprofundada do tema Freitas (2005), diferencia os tipos de créditos que o contribuinte tem direito, bem como os débitos dos quais é compelido a recolher o tributo. A discussão do tema é de compreensão difícil, levando em consideração que o contribuinte presume que tudo o que receber de notas fiscais (relativas a mercadorias e serviços) servirão de créditos para ser abatidos dos débitos tributários. É preciso que seja verificada a natureza da operação, para melhor compreensão temos:

Material secundário ou produto intermediário. São aqueles que, embora não se integrando ao produto final, são consumidos no processo de industrialização. Somente a casuística de cada caso concreto é que irá nos revelar quando é possível o crédito destes produtos. O exemplo demonstra: a lixa usada pelas indústrias de beneficiamento de mármore gera direito ao crédito como produto intermediário, mas a mesma lixa usada nos serviços de reforma do estabelecimento não gera direito ao crédito. No primeiro caso a lixa é produto intermediário; no segundo, a lixa é bem de uso e consumo. (FREITAS, 2005, p. 305).

A Não Cumulatividade aparentemente se demonstra um sistema benéfico ao contribuinte, entretanto, como se trata de um modelo complexo de ser administrado, demonstra-se altamente ineficaz, apresenta problemas envolvendo fraudes dos contribuintes em função dos inúmeros dispositivos infraconstitucionais tentando normatizar a Não Cumulatividade. O citado dispositivo foi introduzido na legislação brasileira pela EC nº 18/1965, sendo um modelo copiado do sistema tributário Francês, tendo em vista que na França o modelo servia para incrementar a integração da Comunidade Econômica Européia. (MACHADO 2012)

Em função dos inúmeros dispositivos inseridos na CRFB/88 na tentativa de disciplinar a Não Cumulatividade, é visível a sua inadequação ao modelo tributário brasileiro, sendo que a técnica é aplicada pelos Estados Membros da Federação e pelo Distrito Federal e também em função de nosso país apresentar grandes desigualdades econômicas entre seus Estados. Nas palavras de Machado (2012) temos as principais desvantagens do sistema:

(1ª) torna complexa a administração do imposto, impondo o uso de controles burocráticos que oneram tanto o Fisco como os

contribuintes. (2ª) Ensejam o cometimento de fraudes praticamente incontroláveis. (3ª) Exige normatização minudente, que não consegue evitar situações nas quais se revela flagrantemente injusta. (4ª) Atinge mais pesadamente a atividade agropecuária, e em seguida a atividade industrial, ou, em outras palavras, faz o imposto mais pesado exatamente para aquelas atividades que mais produzem riqueza. (5ª) Com alíquotas elevadas, de até 25%, estimula fortemente a evasão do imposto. (6ª) Praticamente impede a outorga de isenções, que restam, com a vedação do crédito respectivo na operação posterior, transformadas em simples diferimento de incidência. (7ª) Tem gerado fortes atritos entre o Fisco e os contribuintes, sendo responsável pela quase totalidade das questões levadas a juízo nos últimos 20 anos. (MACHADO, 2012, p. 388).

A aplicação da Não Cumulatividade assegura ao sujeito passivo da obrigação tributária o direito de creditar-se do imposto cobrado anteriormente que seja resultante da entrada de mercadorias, sejam elas reais, ou, simbólicas, também as destinadas ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente da empresa e por fim os serviços de transporte e de comunicação. Em tese as entradas servirão para o contribuinte deduzir do montante de ICMS pago ao final do mês, com base no comentário abaixo a compreensão se torna mais clara:

Ao cabo a regra da não cumulatividade tanto no ICMS quanto no IPI (por isso adotamos a técnica do imposto contra imposto em períodos fechados de tempo) é a seguinte: A) entradas tributadas geram créditos; a.1) entradas isentas ou imunes não geram crédito; B) saídas tributadas geram débitos; b.1) saídas não tributadas (isentas ou imunes) não geram débitos; C) período de apuração: 30 dias; D) matéria apurável: todas as entradas e saídas tributáveis (somatórios). A Lei Complementar nº 87/96 explicitou que o crédito no ICMS é + débito – crédito = imposto a pagar, - débito + crédito = crédito a transferir, misto (financeiro). Não apenas produtos intermediários e matérias-primas dão direito ao crédito senão os bens do ativo fixo, de uso ou consumo, serviços, energia elétrica e comunicações, tudo que concorrer para fazer e comercializar bens e serviços sujeitos ao ICMS. (COELHO, 2006, p. 448).

A Não Cumulatividade do ICMS é um mecanismo que impede que os produtos e serviços prestados sejam carregados por uma elevada carga tributária, sendo que o contribuinte paga apenas aquilo que é devido em cada operação realizada e se credita do montante de imposto pago anteriormente pelo responsável que transferiu a mercadoria ou do serviço.

Para que se possa compreender de maneira mais clara COELHO 2006 nos ensina que o contribuinte é portador de uma conta-corrente fiscal e nela são apurados os débitos e créditos tributários do contribuinte, devemos levar em consideração que a citada conta corrente fiscal é um sistema muito

complicado de ser efetuado colocando os contribuintes em situações de difícil compreensão do montante de imposto a recolher e o fisco a mercê de fraudes e evasões fiscais.

Outra questão que a Não Cumulatividade engloba é a mercadoria isenta de tributos, nesses casos o citado princípio se mostra ineficaz, pois, o mecanismo se opera através de créditos e débitos tributários. Como não há débitos de tributos, pois o produto é isento, também não haverá créditos ao realizador da próxima operação. Para melhor entendimento temos:

A bem da verdade, em impostos como o ICMS, em razão da técnica não-cumulativa ou, por outro lado, em razão da conta-corrente fiscal, existente uma radical incompatibilidade, entre a natureza da exação e as exonerações fiscais. Dar isenções numa fase intermediária do ciclo ou mesmo conceder imunidade significa “transferir” para o elo seguinte o “ônus” do imposto. Haverá isenção ou imunidade para “A”, o transmitente, mas “B”, o adquirente pagará o que “A” deixou de pagar ao estado (efeito de acumulação). (COELHO, 2006, p. 445).

A implementação do sistema de Não Cumulatividade contribui com a não incidência do ICMS, em todas as fases de comercialização das mercadorias e prestações dos serviços de transporte e comunicação. É um sistema de difícil aplicabilidade para o contribuinte, gera fraudes e ainda carece de melhorias. Em nosso ordenamento possui sua previsão legal instituída pelos art. 155, §2º, I, da CRFB/88 e do art. 19 da LC 87/96, que abrem a possibilidade de o contribuinte creditar-se dos impostos pagos nas operações anterior, ressalvados os casos de isenção que foram tratados.

### 3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

#### 3.1 SUBSTITUTO E SUBSTITUÍDO

As definições sobre a substituição tributária serão abordadas no subitem posterior, entretanto, para melhor compreensão do assunto é importante explanar sobre a figura do Substituto tributário e do Substituído tributário. Figuras essas que compõem a sistemática da complicada ST.

Conforme a cartilha disponibilizada no site da Secretária do Estado da Fazenda de Santa Catarina para orientação dos contribuintes bem como dos operadores tributários Advogados, Contabilistas e responsáveis pela emissão de notas fiscais emitidas para o estado de Santa Catarina e de mercadorias que circulam no próprio estado ([www.sef.sc.gov.br](http://www.sef.sc.gov.br) acessado em 01 de maio de 2013):

O sujeito passivo, diverso do contribuinte, a quem a lei atribui o dever de recolher o imposto relativo às operações subsequentes àquela por ele praticada, denomina-se substituto tributário. E o substituído é aquele que promove a operação de circulação de mercadorias (contribuinte) cujo recolhimento a legislação atribuiu ao substituto. A legislação estabelece que:- no recebimento de mercadorias ou na utilização de serviços sujeitos à substituição tributária, o estabelecimento recebedor fica solidariamente responsável pelo imposto devido nas operações e prestações seguintes;- o substituído é responsável pelo recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes, quando recebe mercadoria de outra unidade da Federação, sujeita ao regime de substituição tributária, na hipótese do remetente não estar obrigado à retenção do imposto. É o caso, por exemplo, de mercadoria recebida de Estado não signatário de convênio ou protocolo.

Ainda sobre o conceito de substituto e substituído, temos o comentário de Sacha Calmon Navarro Coelho que de forma indireta apresenta as duas figuras que compõem a ST. O autor identifica as duas figuras da seguinte forma: o substituto como o vendedor e o substituído como comprador, conforme a citação seguinte:

Com efeito, o legislador pode estabelecer um sistema de arrecadação por presunção de fato gerador e de base de cálculo, exigindo do substituto (vendedor) que retenha o imposto que ainda será devido pelo substituído (comprador) com base em presunções. (COELHO, 2006, p. 365).

Comentando as duas figuras que compõem a ST, não podemos deixar de tratar do art. 124 do CTN, que menciona a responsabilidade solidária dos interessados. Lembrando que a Lei Estadual é quem disciplinará a responsabilidade entre o substituto e substituído, para melhor entendimento temos o seguinte comentário:

Surge aqui a figura do substituto tributário, assim qualificado por lei, o qual assume a responsabilidade tributária de forma solidária. A lei estadual, ao tratar da responsabilidade por substituição tributária, criará a responsabilidade solidária entre o contribuinte substituto e substituído. (KOCH, 2006, p.159).

Reconhecer as duas figuras responsáveis pela operação da ST é de grande importância para que não fique nenhuma dúvida, afinal trataremos dessas duas figuras a seguir referindo-se a elas como Substituto e Substituído.

### 3.2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E O ICMS

O instituto da ST foi introduzido no Brasil, a partir do regramento do antigo ICM, no art. 58, § 2º, II, do CTN, sendo revogado pelo DL 406 em 31.12.68. Posteriormente para que os Estados pudessem dispor sobre ST para frente, foi editada a LC 44, acrescentando os parágrafos 3º e 4º ao art. 6º do DL 406/68, dando autonomia aos estados para escolher quais mercadorias aplicar o regime da ST para frente. Após esse período foi introduzido na CRFB/88 o tão polêmico parágrafo 7º, ao art 150, através da EC nº 3 de 1993, passando a constar expressamente a validade constitucional da já conhecida ST para frente. (CARNEIRO, 2012, p. 226).

Com base nos ensinamentos de CARRAZZA 2008, autor critica a ST, bem como a EC 3/1993, ensinando-nos que a essência da ST apresenta diversos ataques aos princípios basilares do ordenamento constitucional. O autor demonstra que a ST parte do pressuposto de que o fato gerador irá ocorrer e para tal se tributa de forma antecipada o contribuinte, evitando que na eminência de uma possível evasão fiscal<sup>1</sup> o tributo já esteja recolhido aos

---

<sup>1</sup> Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2º, INC. 2º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC nº 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato

cofres públicos. Entretanto o nosso ordenamento jurídico o CTN, menciona que os elementos caracterizadores devem estar devidamente caracterizados para seja exigido o recolhimento do tributação. Com base no comentário temos as palavras de Carrazza (2008) demonstrando que a constitui o deve permanecer respeitada:

Não estamos negando que o direito cria suas próprias realidades e que, ao fazê-lo, pode, por meio de fic es e presun es, ignorar as realidades do mundo fenom nico. Há, porém, um limite para isso: a Constitui o. Dito de outro modo, o emprego das fic es e presun es deve ser feito com critério e método, de modo a preservar direitos e garantias constitucionais. (CARRAZA, 2008, p. 454.)

Contrariando os ensinamentos de CARRAZZA 2009 acerca da viola o de alguns direitos do contribuinte, ao dispor sobre ST “para frente” o legislador tomou algumas precau es, evitando de certa forma algumas irregularidades no instituto, entre elas podemos citar a questão de somente ser aplicado a ST “para frente” ao contribuinte que tiver alguma relação jurídica com a realização do fato gerador, de certa forma não sendo aplicado aleatoriamente, não contrariando as disposi es contidas no art. 128 do CTN:

Art. 128 - Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (FILHO 2012, p. 694)

---

gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice   exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constitui o, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cáculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, al s, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente   sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não   provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. A  o conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.

A substituição tributária do ICMS é um regime pelo qual a responsabilidade pela arrecadação do tributo é transferida a outro contribuinte. Tal regime passou a ser muito utilizado pelos estados da federação, com o intuito de diminuir a evasão fiscal, tendo em vista que uma parcela do imposto passa a ser recolhida de forma antecipada. (COAD, 2012)

Nos comentários de Ives Gandra da Silva Martins a transferência do responsável pelo recolhimento fica ainda mais clara, explicando a necessidade de transferência e a facilidade para o fisco de evitar a evasão fiscal:

Já na substituição, como o próprio vocábulo indica, o sujeito passivo indireto ocupa, desde o nascimento da obrigação tributária, o lugar reservado originalmente ao sujeito passivo direto, sendo desnecessária a superveniência de qualquer fato novo para que assuma a responsabilidade pelo recolhimento do tributo. Logo, é a própria lei que impõe o surgimento da obrigação tributária vinculada a pessoa diversa daquela que efetivamente promoveu o evento jurídico tributável. (MARTINS, 2001, p. 559).

O conceito de substituição tributária subdivide-se em substituição tributária “para frente” e substituição tributária “para trás”. Na ST “para frente” o fisco parte do pressuposto que o fato imponible ocorrerá no futuro, tornando válida a tributação antecipada do produto, visando acautelar interesses fazendários. Já a ST “para trás” é definida da seguinte forma:

Na chamada substituição tributária para trás, a lei, tendo em vista comodidades arrecadatórias, estabelece que o tributo será recolhido pelo substituto na próxima operação jurídica (em nome do substituído). Destarte, a carga econômica do tributo não será suportada pelo realizador da operação jurídica (o substituído), mas por quem levar a cabo a seguinte (o substituto). (CARRAZA, 2008 p. 328)

A real intenção da ST “para frente” se expressa meramente como uma forma de evitar a evasão fiscal uma vez sua base legal foi introduzida na CRFB/88 para garantir ao fisco um direito que não era expresso no CTN e de certa forma lesar os contribuintes, sendo que o CTN exige que para que se cobre algum tributo é necessário que o contribuinte realize o fato gerador, para melhor entender o doutrinador CARNEIRO 2012, tece o seguinte comentário:

Interpretando sistematicamente o CTN, verifica-se que a regra é que somente existe obrigação tributária com a efetiva ocorrência do fato gerador. Nesse sentido, não haveria espaço para a lei tipificar uma responsabilidade cujo fato gerador ainda irá ocorrer, ou seja, um fato gerador presumido, daí surge a discussão quanto à constitucionalidade dessa modalidade ainda que prevista na Constituição. Inicialmente

antes da previsão Constitucional, entendeu-se que tal hipótese era inconstitucional, porque não pode haver uma obrigação tributária sem ocorrer o fato gerador. Por isso, o STF entendeu que haveria um fato gerador presumido e, caso este não se realizasse, caberia a restituição. A previsão dessa modalidade no texto constitucional (art. 150, § 7º), em tese, encerraria a discussão, aplicando-se esse instituto tanto para os impostos como para as contribuições. Em que pese a decisão do STF (RE 213.396, antes mesmo da inclusão do parágrafo 7º ao art. 150, da constituição, entendemos que ainda assim tal previsão é inconstitucional, pois viola o princípio da segurança da relação jurídica, o princípio da anterioridade tributária, bem como o princípio da capacidade contributiva, pois esta deve ser observada no momento da ocorrência do fato gerador, e não antecipadamente. E, sobretudo, porque o fato gerador ainda não ocorreu; há então, uma antecipação do fato gerador, e não uma simples antecipação de pagamento, o que representa um efeito confiscatório. (CARNEIRO, 2012, p. 228)

Dois exemplos clássicos utilizados pela doutrina são os da venda de cigarros e de carros. No primeiro caso a indústria de cigarros substitui o contribuinte varejista, recolhendo o ICMS, na saída do estabelecimento industrial, sendo que a venda efetivamente só se concretiza para o contribuinte substituído, a partir do momento que a mercadoria passa do varejista ou atacadista para o consumidor. Nesse caso estamos deparados com os tradicionais questionamentos (a venda efetivamente vai ocorrer? E se ocorrer o valor que foi estipulado para cálculo do ICMS devido é realmente o valor de venda aplicado pelo comerciante varejista ou atacadista?), é nesses dois questionamentos que residem as maiores controvérsias acerca da ST. (CARNEIRO 2012)

No outro exemplo utilizado pela doutrina, a venda de automóveis, a montadora é a contribuinte de direito do ICMS, que recolhe o imposto devido pela empresa vendedora (concessionária) obrigado-se a recolher o imposto que será devido pela venda do veículo ao consumidor final. Com base no assunto temos o comentário de CARNEIRO 2012:

Analisando os dois questionamentos, podemos afirmar que não há garantia para nenhuma das hipóteses. Essa modalidade de substituição é uma *antecipação do pagamento* do tributo. Por isso na primeira hipótese, a própria Constituição assegura a restituição do tributo se o fato gerador presumido efetivamente não ocorrer. Já na segunda questão, em que o fato gerador até então presumido ocorrer, mas o valor da venda é menor do que o calculado e pago antecipadamente, a matéria é controvertida. Uma *primeira corrente* entende que como a Constituição (art. 150, §7º) somente ressalva a devolução caso o fato não ocorra, não se admite a restituição caso a venda seja menor do que o recolhido; alega-se que o risco faz parte do negócio, mesmo porque, se o bem for vendido por valor maior não haverá o recolhimento da diferença. Uma *segunda corrente*, da qual



compartilhamos, entende que por força do princípio da vedação do enriquecimento sem causa a restituição deve ser feita pelo fisco. (CARNEIRO, 2012, p. 227).

Em análise jurisprudencial é possível a constatação de admissibilidade da substituição tributária “para frente” pelo STF, o caso envolve uma distribuidora de medicamentos do Estado de Minas Gerais que alegou a invalidade da ST, sendo que o entendimento do citado tribunal, assegura validade constitucional do art. 150, § 7º da CF/88, que prevê que será possível o recolhimento de uma parcela antecipada do ICMS, assegurando ao contribuinte a sua imediata restituição caso o fato gerador não seja concretizado:

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 706.224 MINAS GERAIS. RELATOR: MIN. LUIZ FUX. AGTE.(S) :MULTMED DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA. ADV.(A/S) :SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(A/S). AGDO.(A/S) :ESTADO DE MINAS GERAIS. PROC.(A/S)(ES) :ADVOGADO-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS.EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL PRESUMIDA. ARTIGO 323, § 1º, DO RISTF. ICMS. COMERCIALIZAÇÃO DE MEDICAMENTOS E PRODUTOS FARMACÊUTICOS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”. CONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (RECURSO EXTRAORDINÁRIO 706.224, RELATOR :MIN. LUIZ FUX, 1ª TURMA, JULGADO EM: 11/12/2012, ACESSADO EM: 20 DE MAIO 2013, DISPONÍVEL EM : WWW.STF.JUS.BR)

A ST “para frente”, é um mecanismo que gera muitas discussões e não faltam argumentos contrários a sua funcionalidade, entretanto o STF que valida as normas constitucionais submeteu a análise do tema ao princípio da legalidade que será abordado posteriormente, e negou validade a alguns convênios celebrados entre os estados membros da federação. (COSTA 2008).

Demonstrar apenas o lado negativo da ST, seria conduzir a análise da temática para defesa apenas do contribuinte, entretanto temos que destacar que a ST se demonstra eficaz na redução das fraudes e evasões fiscais<sup>2</sup>,

---

<sup>2</sup> FRAUDE E EVASÃO - CARACTERES DISTINTIVOS. Não se confundem a evasão fiscal e a fraude fiscal. Se os atos praticados pelo contribuinte, para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo, foram praticados antes da ocorrência do respectivo fato gerador, trata-se de evasão; se praticados depois, ocorre fraude fiscal. E isto porque, se o contribuinte agiu antes de ocorrer o fato gerador, a obrigação tributária específica ainda não tinha surgido, e, por conseguinte, o fisco nada poderá objetar se um determinado contribuinte consegue, por meios lícitos, evitar a ocorrência de fato gerador. Ao contrário, se o contribuinte agiu depois da ocorrência do fato gerador, já tendo, portanto, surgido a obrigação tributária específica, qualquer atividade que desenvolva ainda que por meios lícitos só poderá visar à modificação

facilita as autoridades fazendárias na fiscalização dos contribuintes com base nos comentários de FREITAS 2005 temos:

Benefícios da substituição tributária. Não resta dúvida de que o sistema de substituição tributária para frente reduz a sonegação, concentra a arrecadação, facilita a fiscalização e a administração do imposto. (FREITAS, 2005, p. 260).

A validade constitucional do mecanismo da Substituição Tributária do ICMS é respaldada pelos ensinamentos da doutrina, bem como suas bases legais o art 150 §7º da CRFB/88, LC 87/96. O STF aceita o citado dispositivo, reconhecendo-o como válido em função da previsão constitucional. Tal regime de tributação é apresentado pela doutrina como uma forma de facilitar a arrecadação e fiscalização do ICMS.

### 3.3 A LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 3 DE 1993

Discutir a ST “para frente” remonta a duas legislações de suma importância para compreensão do tema. A ST, foi inserida na CRFB/88 através da EC 3/1993 conforme já foi explicado no capítulo anterior, sendo que o legislador tomou a devida cautela de garantir ao substituído o direito de restituir-se do valor pago antecipadamente caso o fato gerador não se concretize, sendo que a constituição veda a tributação de fatos de provável ocorrência. Nos comentários de CARRAZZA 2009, temos:

Deveras a Emenda Constitucional 3/1993 “criou” a absurda figura da responsabilidade tributária por fato futuro. O preceito em tela “autoriza” a lei a fazer nascer tributos de fatos que ainda não ocorreram mas que, ao que tudo indica, ocorrerão. Noutros termos, permite que a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigações tributárias.(CARRAZA, 2009 p. 331).

A introdução da ST no ordenamento jurídico brasileiro foi causadora de diversas discussões no âmbito tributário, por se tratar de um tema com grande repercussão para os contribuintes e empresários envolvidos nas operações envolvendo ST, conforme foi discutido no subitem anterior. Atacando de forma mais explicativa a legislação constitucional, mais

---

ou ocultação de uma situação jurídica já concretizada a favor do fisco, que poderá então legitimamente objetar contra essa violação de seu direito adquirido, mesmo que a obrigação ainda não esteja individualizada contra o contribuinte pelo lançamento, de vez que este é meramente declaratório (TFR, Ac. da 2ª T., publ. Em 19-12-73, Ap. Cív. 32.774-SP, Rel. desig. Ministro Jarbas Nobre)."

especificamente a redação do §7º do art. 150 da CRFB/88, trazida pela EC 3/1993, CARRAZZA 2008 cita o conhecido princípio da segurança jurídica aplicado ao Direito Tributário:

Temos para nós, entretanto, como já adiantamos, que o referido §7º é inconstitucional, porque atropela o princípio da segurança jurídica, que, aplicado ao direito tributário, exige, dentre outras coisas, que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do *fato impositivo*. (CARRAZZA, 2008 p. 456).

A crítica de CARRAZZA conforme citado acima, apresenta-se em outra obra que se torna relevante citar novamente. Invoca princípios que foram atropelados pela EC 3/1993, como o princípio da segurança jurídica, considerado cláusula pétrea da CRFB/88:

É sempre bom reafirmarmos que o princípio da segurança jurídica diz de perto com os direitos individuais e suas garantias. É, assim, “cláusula pétrea”, e, nessa medida, não poderia ter sido amesquinçado por emenda constitucional (cf. art. 60, §4º, da CF). (CARRAZZA, 2009, p. 331)

Apesar de Carraza invocar o Princípio da Segurança Jurídica, afirmando que a ST é inconstitucional, podemos observar que o Princípio da Legalidade ampara a administração pública na aplicação da ST uma vez que a administração pública somente pode realizar o que efetivamente estiver previsto em lei, diferente de contratos celebrados entre particulares onde não se pode realizar aquilo que a lei proibir, conforme o comentário de MORAES:

O tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5º II, da Constituição Federal e anteriormente estudado, aplica-se normalmente na administração pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de sua vontade subjetiva, pois na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza, diferentemente da esfera particular, onde será permitida a realização de tudo que a lei não proíba. Esse princípio coaduna-se com a própria função administrativa, de *executor* do direito, que atua sem finalidade própria, mas sim em respeito à finalidade imposta pela lei, e com a necessidade de preservar-se a ordem jurídica. (MORAES, 2011, p. 341)

A substituição tributária do ICMS, só passou a vigorar a partir de 1996, quando entrou em vigor a LC 87, de 13 de setembro de 1996, tendo em vista que a constituição assegurou a constitucionalidade da ST “para frente”, entretanto havia a necessidade de uma Lei Complementar que estabelecesse os ditames da ST no ICMS. Sendo assim os convênios que disciplinavam a ST,

anteriores a Lei Complementar 87 eram considerados inconstitucionais. A EC 3/93 inseriu o § 7º no art. 150, entretanto somente após 3 anos é que foi disciplinado através da LC 87 os assuntos pertinentes a ST. (CARRAZA, 2008. 332)

Um grande defeito estabelecido na LC 87/1996, são os artigos 5º e 6º, que autorizam os Estados e o Distrito Federal, dispor sobre Substituição Tributária:

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>; acessado em: 17 de junho de 2012.)

A falha do legislador em delegar poder aos Estados e ao Distrito Federal dispor sobre substituição tributária se configura pelo fato de não existir uma uniformidade nas legislações, o que acabou gerando verdadeiras guerras fiscais devido às diferenças de alíquotas e bem como das legislações que dispõe sobre o assunto nos estados, disposições essas contrárias ao art. 150, V, da CRFB/88, que dispõe sobre a livre circulação de pessoas e mercadorias sem que haja limitações impostas por tributos. (CARRAZZA 2009)

Outra questão também acerca da guerra fiscal refere-se ao fato dos Estados estimularem o crescimento das economias internas e não incentivar a compra de mercadorias que possuam origem em outro Estado, aumentando de certa forma a receita de tributos para seus cofres e não para os de outros Estados da Federação.

Os dispositivos contidos na LC 87/96, são causadores de incertezas jurídicas nos contribuintes uma vez que a redação dos citados artigos contempla aos legisladores estaduais estabelecer as porcentagens de ST aplicáveis a cada mercadoria, o que se torna muitas vezes uma forma errada

de cálculo do valor a ser tributado por ST, uma vez que o realizador da operação mercantil pode colocar a mercadoria a venda no mercado optando por trabalhar com preços inferiores ao real custo do produto. Acerca do tema PAULSEN 2012 nos ensina:

Todos os critérios, ou elementos consignados na lei complementar, especialmente “preço sugerido por fabricante ou importador”, ou “usualmente praticados no mercado considerado”, “levantamentos por amostragem”, e, também, os noticiados por “entidades representativas de setores”, estão longe de oferecer segurança e certeza aos reais e verdadeiros valores que deveriam ser objeto de tributação. (PAULSEN, 2012, p. 279)

Esta parafernália de elementos é passível de objeção por que cada contribuinte apresenta condições peculiares em seus negócios, relativamente aos resultados auferidos, podendo mesmo operar com prejuízo; além do fato de a realidade econômica ser flexível, instável, observando a lei da oferta e da procura. Também o critério de amostragem espelha insignificante situação operacional. (PAULSEN, 2012, p. 280)

As bases de cálculo estabelecidas para o ICMS, sem substituição tributária, são os valores estabelecidos na operação realizada. Ocorre que conforme explicado no subitem anterior os valores a serem apurados como base de cálculo no caso de ST, são presumidos e o art. 8º da LC 87/96 nos dá as diretrizes sobre quais os ditames devem ser seguidos para o contribuinte aplicar nos casos que houver ST. Como já foi citado no subitem anterior a base de cálculo presumida é inconstitucional e em tese não deve prosperar. Para melhor compreensão temos o citado art. 8º com sua respectiva redação para melhor compreensão do sistema que o fisco deve se utilizar para apurar o valor do ICMS devido pelo contribuinte:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I – da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;

II - da saída subseqüente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do **caput**, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>; acessado em: 10 de maio de 2012.)

A lei complementar 87/96, tratou também de disciplinar a ST no caso das operações interestaduais, conforme a redação do caput do art. 9º da LC/87 temos, que a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos estados interessados.

Conforme foi abordado no subitem anterior, a discussão sobre as imediatas restituições de valores pagos a mais devido às bases de cálculo presumidas e caso o fato gerador não se concretize, o art. 10 da LC/87 abordou a temática de forma clara, assegurando aos contribuintes a restituição dos valores em um prazo máximo de 90 dias e não havendo deliberação por parte do fisco o contribuinte terá o direito de creditar-se em sua escrita fiscal dos valores pagos a mais. Com base no assunto temos o comentário de FREITAS 2005:

*Restituição imediata e preferencial.* Não realizado concretamente o fato gerador do imposto antecipado, cabe a imediata e preferencial restituição da quantia paga, diz o § 7º, do art. 150 da CF/88, acrescentado pela Emenda n. 3/93. Fixou-se em 90 (noventa) dias o prazo para restituição do excesso pago, ocasião em que contribuinte pode fazer o crédito da importância em sua escrita fiscal, se a devolução não se operar nesse prazo. (FREITAS, 2005, p. 276).

Embora já tenha sido tratada a questão do entendimento do STF, sobre as restituições bem como as bases de cálculo presumidas, o comentário de FREITAS 2005 contempla de forma diferenciada a compreensão da matéria, pois apresenta a hipótese que o STF admite a restituição da diferença paga a mais quando o fato gerador presumido não se concretize:

No entanto, o Supremo Tribunal Federal, ao decidir o *merito* da ADIn 1851/AL, rel. Min. Ilmar Galvão, após ter concedido a medida liminar em sentido contrário, reconheceu a eficácia do Convênio ICMS 13/97, na parte em que vedava a restituição do ICMS pago a maior pela diferença de preço entre a base de cálculo estimada e a real. No entender da Suprema Corte, a base de cálculo do ICMS fixada na substituição tributária é definitiva, pouco importando o preço da efetiva operação ou prestação. Assim, para o STF somente se admite a restituição *imediate e preferencial* do imposto pago antecipadamente quando *não ocorrer* fato gerador presumido. Com a decisão a Suprema Corte transforma em definitivo o imposto pago sob bases presumidas, com sério risco de ampliação da base de cálculo estimada pelos Estados. [...] Pilar da substituição tributária. Em decorrência da decisão da Suprema Corte, cremos que a manutenção da substituição tributária para frente, decorrente do fato gerador presumido, com a base de cálculo estimada do tributo, deverá observar criteriosa e moderada fixação, sob pena de confisco. (FREITAS, 2005, p. 277)

Conforme demonstrado os ditames da LC 87/96 estão em conformidade com a CRFB/88, visto que o §7º do art. 150 autoriza o instituto da Substituição Tributária e a Lei Complementar citada tratou de disciplinar de forma detalhada algumas diretrizes a serem seguidas. O §7º conforme citado acima foi introduzido na CRFB/88, com a finalidade de assegurar que a ST se tornasse um sistema de cobrança de tributos válida em que pese sua contrariedade com o CTN, que veda a cobrança de tributos sem que o fato gerador ocorra, ou seja, veda a cobrança de fatos presumidos. No presente capítulo foram analisados e demonstrados os problemas apresentados na legislação que disciplina a Substituição Tributária, no capítulo seguinte será abordado os problemas práticos na execução do citado instituto.

### 3.4 PROBLEMAS APRESENTADOS PELA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

O fato de estabelecer de maneira autoritária quais as margens de lucro o comerciante deverá aplicar em seus produtos, remete os contribuintes

aos antigos modelos de pautas fiscais<sup>3</sup>, sem garantias, nem liberdade de trabalhar com a margem que considerar conveniente (COELHO 2006). Entretanto caso o contribuinte opte por trabalhar com uma margem de lucro acima do presumido pelas autoridades fazendárias, não será obrigado a recolher a diferença de alíquotas a mais do que a estabelecida pelas autoridades fazendárias:

O ICMS antecipado, que deveria ser calculado sobre o preço praticado nas vendas subseqüentes, é calculado sobre um valor arbitrariamente atribuído pelas autoridades fazendárias. Colocou-se então a questão de saber se o valor pago antecipadamente seria definitivo, ou se como simples antecipação ficaria sujeito a ajuste em face da realização das operações subseqüentes, com a restituição do excedente ou a cobrança da diferença paga a menor. (MACHADO, 2012, p. 389)

Nas palavras de FREITAS 2005, temos que a ST por fato antecipado alberga o problema da base de cálculo presumida, problema destacado pela maioria dos doutrinadores, o autor destaca ainda que o entendimento do STF, transformou o tributo em tributo unifásico, estimado, antecipado e definitivo, tendo em vista que o ICMS trata-se de um imposto tipicamente plurifásico ou multifásico, pois incide nas várias etapas de circulação da mercadoria desde a sua fabricação até o consumo final pelo adquirente da mercadoria respeitando-se é claro o princípio da Não Cumulatividade que algumas vezes também é atropelado pela ST.

Regime de estimativa e substituição tributária para a frente. A exigência do imposto pelo regime da substituição tributária para frente possui a mesma natureza do regime de estimativa. O Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade do regime de estimativa (STF, 2ª T., RREE 71.239/GB e 73.506, rel. Min. Xavier de Albuquerque, RTJ 72:750, e Repr. 897, rel. Min. Rodrigues Alckmin, RTJ 78:330), exatamente pela possibilidade de restituição, mediante compensação, do excesso do valor estimado, em confronto com o ICM devido pelo valor real das efetivas operações. Ao final de determinado período de apuração do tributo se houver saldo devedor (valor estimado inferior ao valor real das operações) paga-se a diferença ao Erário. Se ocorrer o contrário (valor estimado superior às

---

<sup>3</sup> TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. PRODUTOS FARMACÊUTICOS. BASE DE CÁLCULO. PAUTA FISCAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. 1. É inadmissível a fixação da base de cálculo de ICMS com supedâneo em pautas de preços ou valores, as chamadas pautas fiscais, as quais se baseiam em valores fixados prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo, consoante entendimento pacífico desta Corte. Precedentes: RMS n. 18.634/MT, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, DJ de 20.09.2007; EDcl no RMS n. 16.810/PA, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ de 04.06.2007; RMS n. 23.502/SE, desta Relatoria, Primeira Turma, DJ de 19.04.2007; RMS n. 19.026/MT, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ de 06.03.2006. 2. Recurso provido. RMS 25605 / SE RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA 2007/0266222-2



operações) o fisco restitui ao contribuinte a diferença. (FREITAS, 2005, p 259)

Ainda sobre a base de cálculo que é feita através de um valor estimado e não sobre valores que o contribuinte efetivamente praticou no momento da venda, ou seja, não há a possibilidade de saber corretamente o valor a ser apurado de ICMS devido pelo contribuinte:

Ora, o contribuinte tem o direito de pagar exatamente o montante de ICMS devido pela ocorrência do fato imponible deste tributo. Não podemos aceitar (pelo menos não perante nosso ordenamento constitucional) que alguém possa ser compelido a recolher aos cofres públicos quantia aproximada daquela que seria devida quando ou se implementada a operação mercantil. Esta prática igualmente fere o princípio da tipicidade da tributação. Na substituição tributária para frente há falta de valores efetivos a serem considerados como base de cálculo do ICMS. Como não se sabe quando e como ocorrerá o fato imponible, o fisco “estima” o preço da operação mercantil que provavelmente, um dia virá a ocorrer. Ora, nada disso se compadece com a segurança e com acerteza que devem presidir o sistema da tributação. (CARRAZZA, 2008, p.343).

Continuando a discussão acerca do real valor devido, o legislador tomou a devida cautela estabelecendo a ST com a restituição dos valores pagos a mais, entretanto as distorções sobre as tais restituições não se procedem de maneira correta, sendo necessário a elaboração do pedido onde o contribuinte precisa esperar por até 90 dias, o § 7º do art. 150 da CRFB/88, fala da preferencial e imediata restituição e não em 90 dias de espera conforme já foi abordado no subitem anterior. Escoando o prazo o ICMS pago a mais pode ser creditado nas escritas fiscais do contribuinte, facilitando as restituições e evitando abusos por parte das autoridades fazendárias, conforme Sacha Calmon Navarro Coelho:

Imediato é o momento seguinte. Não há falar em pedido de restituição, administrativo ou judicial, ou em precatório, ou em autorização fiscal. Preferencial significa em primeiro lugar, antes de qualquer outro interesse. Sabe-se que o ICMS é um imposto sujeito a uma conta corrente fiscal (débito e crédito). Por outro lado todas as legislações estaduais contêm a seguinte regra (se não igual, parecida: “quando, por qualquer motivo, a mercadoria for alienada por importância inferior ao valor que serviu de base de cálculo na operação de que decorreu sua entrada, será obrigatório o estorno do crédito correspondente à diferença entre o valor citado e o que servir de base de cálculo na saída respectiva”. A mesma regra prática – por isso que se assegura a cláusula constitucional da imediata e preferencial restituição – deve ser seguida, na outra mão, no caso de haver pagamento a maior do ICMS, em razão de substituição tributária. Em vez de estorno, crédito imediato na conta corrente da substituição. Com Aroldo Gomes de Mattos, achamos que a imediata restituição deve ser feita: “ (a) mediante crédito na própria escrita

fiscal do contribuinte substituído para compensação com débitos subsequentes, na forma do Decreto-lei nº 406/68, ou alternativamente, (b) mediante nota fiscal emitida contra o contribuinte substituto, como previsto no protocolo ICMS nº 11/91.”(COELHO, 2006, p. 504).

Sobre as imediatas restituições dos valores pagos a maior, também é importante demonstrar o parecer de CARRAZZA, que considera inadmissível a restituição de valores pagos a maior serem regulamentados por LC, não necessariamente os valores deveriam ser devolvidos imediatamente, pois existe a necessidade de o fisco constatar a possibilidade de fraudes contra o sistema tributário, entretanto, o patrimônio dos contribuintes deve ser respeitado:

“nessas condições, o que era para ser restituído de forma “imediata e preferencial” por força de emenda constitucional, passará a ser “distante, mediato, e ambíguo”, por força de lei complementar reguladora, o que é inadmissível” poder-se-ia, talvez objetar que “imediata e preferencial restituição da quantia paga” não significa devolução automática, isto é no mesmo dia, sem maiores empecos, mas, apenas, devolução em prazo razoável, observadas *cautelas mínimas* (até para que a Administração Fazendária possa averiguar se o contribuinte não está falseando a verdade dos fatos). [...] De fato, não resta a menor dúvida de que o patrimônio do contribuinte não é mais prestigiado pelo sistema constitucional brasileiro que o direito a alimentos, garantidor, em ultima análise, do *direito à vida*.(CARRAZZA, 2009, p. 338)

O STF reconheceu a validade da ST “para frente”, entretanto em 2002 acabou proferindo um acórdão considerando definitivo o ICMS cobrado do substituído, acórdão esse que feriu alguns princípios constitucionais e contrariou a maioria dos doutrinadores tributários que comentaram o tema, tendo em vista que os doutrinadores acabam por proteger o contribuinte nos seus ensinamentos, levando em consideração que o contribuinte é sempre a parte mais frágil da relação e o fisco a parte mais forte, conforme se observa na citação de COELHO 2006:

Mas algo inusitado, despropositado e surpreendente ocorreu relativamente ao assunto em pauta, deixando a comunidade jurídica perplexa, quando não revoltada. Em 2002 irrompeu do STF um acórdão predicando, por maioria, que o ICMS cobrado do substituído, na substituição tributária progressiva, É DEFINITIVO, ainda que a mercadoria na última operação ao consumidor final tenha sido vendida por valor inferior. Segundo a doutrina unânime, o acórdão feriu os princípios da LEGALIDADE, VERDADE MATERIAL, NÃO-CONFISCO E NÃO-CUMULATIVIDADE, em nome de uma tal PRATICABILIDADE, para “salvar” a “utilidade” da substituição tributária em exegese tida por política, por isso que divorciada da zeladoria jurídica dos grandes princípios justributários.(COELHO, 2006, p. 504).

No Estado de São Paulo, foi editado um decreto ( 41.835), obrigando os contribuintes ao pagamento dos valores relativos ao ICMS que fossem maiores que os presumidos pelo fisco, tal decreto foi editado em 3 de junho de 1997. A visão do fisco paulista foi uma contrapartida ao §7 do art 150 da CRFB, que obriga a restituição dos valores por parte do fisco, entretanto é flagrantemente inconstitucional tal decreto, conforme ensinamento de CARRAZZA, 2009.

Conforme demonstrado acima é possível verificar a validade constitucional do mecanismo da substituição tributária, tendo em vista que o STF aceita o citado dispositivo e verifica-se as deficiências existentes na sua forma de operação.

## 4 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Uma das principais características dos princípios tributários no ordenamento jurídico brasileiro é que eles dão forma a todas as bases do corpo jurídico-tributário dando-lhe traços característicos primordiais, a partir dos quais toda a norma se estrutura. (STRAPASSON, 2003)

O direito tributário brasileiro, conforme demonstrado no primeiro capítulo buscou sua essência nos modelos copiados da Europa, tendo em vista que nesses países os estudos sobre os temas tributários encontram-se há mais tempo sendo discutidos. Falar em princípios do direito tributário nos remete a época do rei João Sem Terra, que em 1215 passou a exigir que as leis tributárias fossem submetidas à aprovação pelo parlamento revelando os primeiros traços do princípio da legalidade. Para complementar o entendimento temos:

O princípio da legalidade representa um dos pilares do Estado democrático de direito, apregoado juntamente com os postulados da igualdade e da fraternidade na revolução Francesa de 1789, cuja origem remonta à época do rei João Sem Terra, em 1215, na Inglaterra, em que se passou a exigir que o tributo imposto pelo Rei deveria passar pelo crivo do parlamento. (CASSONE, 2002,p. 113)

Nosso ordenamento tributário é cercado de princípios que dão ao contribuinte algumas garantias, antes de iniciar a discussão sobre o princípio da tipicidade tributária é importante destacar que o citado princípio assim como os demais, possui sua base legal na CRFB/88 e no CTN e que colocam os contribuintes em patamares iguais, ou seja, a lei que cria um tributo deve ser igual para todos os contribuintes. A temática a ser analisada no presente capítulo está atrelada ao princípio da Tipicidade Tributária, objeto de estudo do presente trabalho. Como já foi explanado o ICMS é um imposto de competência dos Estados e Distrito Federal e representa a maior fonte de receita, tendo em vista que abarca a maior parte das operações de comércio, partindo desde a indústria, que compra a matéria prima e transforma em produtos para a venda até o momento que o produto chega ao consumidor final. Todos esses processos de produção industrial e comércio geram uma carga de tributos que ao final da cadeia vão ser agregados ao valor do produto (CARRAZA 2008). Para melhor evidenciar a validade dos princípios:

A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional – por burla ao princípio republicano e ao da isonomia – a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas. O tributo, ainda que instituído por meio de lei, editada pela pessoa política competente, não pode atingir apenas um ou alguns contribuintes, deixando a salvo outros que, comprovadamente, se achem nas mesmas condições. Tais idéias valem, também, para as isenções tributárias: é vedado às pessoas políticas conceder-las levando em conta, arbitrariamente, a profissão, o sexo, o credo religioso, as convicções políticas etc. dos contribuintes. São os princípios republicanos e da igualdade que, conjugados, prescrevem tais práticas. (CARRAZA, 2008, p 79).

Nas palavras de Cassone (2002), o princípio da Legalidade demonstra que a lei deve proporcionar o melhor tratamento aos contribuintes, protegendo de certa forma os hipossuficientes financeiramente e cobrando valores mais altos dos que possuem um rendimento maior, citando o clássico exemplo do imposto de renda:

A semente do princípio da igualdade, que guarda coerência com o postulado da fraternidade, foi lançada por Aristóteles, cuja tradução milenar permanece até nossos dias: a lei deve tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. [...] Exemplo clássico do princípio da igualdade é a tabela progressiva do IR, que, à medida que o rendimento aumenta, o imposto aumenta desproporcionalmente a maior. Encontramos, na tabela, os dois extremos do princípio: na mesma faixa se encontram os “iguais” – por serem tributados igualmente; e em faixas diferentes se encontram os “desiguais” – por serem tributados desigualmente. (CASSONE, 2002, p. 114).

Ainda sobre a importância dos princípios na análise do direito tributário temos o comentário de Machado (2012), que ressalta a necessidade dos princípios bem como da necessidade de se analisar de forma mais profunda a essência destes sem precisar que uma lei diga o que deve ou não ter validade, o que deve ou não ser efetivamente cumprido pelo contribuinte e pelo próprio fisco:

São obviedades que não precisam estar na lei. Mas estão porque, infelizmente, a visão formalista tem diminuído a capacidade de raciocinar dos que lidam com o Direito. Qualquer coisa tem que estar expressamente dita. Impõe-se, portanto, vigorosa reação ao formalismo jurídico. Reação que se vê, felizmente, em muitos jovens juristas que tem contribuído para a formulação doutrinária do direito prestigiando especialmente os princípios, cuja força normativa defendem com inteira propriedade, buscando lições valiosas dos mestres, desde a Grécia antiga até o século passado, extraindo o que há de melhor mesmo na doutrina dos chamados positivistas normativistas para compor a doutrina jurídica moderna. (MACHADO, 2012, p 121.)

Outra questão do direito tributário que merece atenção no presente capítulo é a validade atribuída às leis e o ordenamento jurídico brasileiro, importante abordar a temática, pois, evidencia-se a necessidade de se impor uma hierarquia no ordenamento jurídico:

O ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas, dispostas hierarquicamente. Das normas inferiores, criadas por particulares (os contratos), às constitucionais, forma-se aquilo que se convencionou chamar de pirâmide jurídica. Nela, as normas inferiores buscam validade nas normas que lhes são superiores e, assim sucessivamente, até as normas constitucionais. É isso que Kelsen queria significar quando apregoava que “ (...) o fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma”. Assim, as normas subordinadas devem harmonizar-se com as superiores, sob pena de deixarem de ter validade, no ordenamento jurídico. Exemplificando: o decreto deve buscar fundamento de validade na lei, e esta, na Constituição. Se eventualmente, o decreto contrariar a lei, estará fora da pirâmide, a ninguém podendo obrigar. O mesmo podemos dizer da lei, se em descompasso com a Constituição. (CARRAZZA, 2008, p. 33)

Nos parágrafos anteriores foi abordado o princípio da legalidade, cabe também destacar alguns dos princípios que compõem nosso ordenamento tributário, o da Irretroatividade da Lei Tributária que vem descrito no art. 150, III, a, da CRFB/88 que veda a cobrança de tributos em relação a fatos ocorridos antes da vigência da lei; o princípio da anterioridade, que é previsto no art. 150, III, b, da CRFB/88, onde a constituição veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro. (AMARO, 2005)

Merece destaque também o princípio da isonomia tributária previsto no art. 150 II, que reclama igualdade de tratamento aos contribuintes; o princípio da seletividade que estabelece que alguns produtos receberão uma carga impositiva maior ou menor conforme sua essencialidade, os mais supérfluos com alíquotas maiores e os mais essenciais com alíquotas menores; o princípio da progressividade que pode ser considerado específico do Imposto de Renda, previsto no art. 153 § 2º da CRFB/88, entretanto a CRFB/88 também prevê a progressividade que a lei municipal possa estabelecer no IPTU assegurando a função social da propriedade. (DENARI, 2008)

O destaque da importância dos princípios e da hierarquia das normas aplicadas no direito tributário se mostra necessária, ainda que de forma breve, tendo em vista que a doutrina apresenta diversas explanações sobre o tema, o que favorece uma melhor compreensão posteriormente do princípio da

Tipicidade Tributária e suas relevâncias na aplicação do ICMS e na Substituição Tributária, que será abordado no capítulo seguinte.

#### 4.1 A TIPICIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da tipicidade tributária é de grande relevância para o direito tributário. Seu contexto muitas vezes é confundido com o princípio da legalidade que já foi explanado no subitem anterior. Há uma ligação muito próxima entre os dois princípios que gera grande discussão na doutrina majoritária, entretanto sua visualização proporciona ao operador do direito tributário uma melhor compreensão da relevante importância da tipicidade tributária na composição das legislações infraconstitucionais. (MARTINS 2001)

O princípio da tipicidade é considerado um princípio implícito, ou seja, não é demonstrado de forma expressa, entretanto, sua existência é fundamental para a segurança jurídica do contribuinte e do fisco. É com base na redação do art. 150 I da CRFB/88 que se demonstra a presença implícita do citado princípio.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. (FILHO 2012, p. 63)

Para complementar o entendimento:

Como se vê, as limitações ao poder de tributar não se esgotam nos princípios expressos até agora examinados. Outras existem que decorrem do regime federativo e dos princípios adotados pela constituição e das garantias individuais expressas implicitamente por ela asseguradas. Assim, estão implícitos os princípios da indelegabilidade da competência tributária, da tipicidade, bem como outros que derivam dos diversos incisos do art. 5º da CF. (HARADA, 2011, p. 393).

Ainda sobre a íntima proximidade entre os dois princípios temos o conceito de Strapasson (2003), a autora vincula a Legalidade à existência da lei que institua o tributo e a Tipicidade para caracterizar os elementos constitutivos do tributo, para melhor compreender temos a seguinte citação:

Como se disse alhures, para que se cumpra o princípio da legalidade tributária em todos os seus termos, não basta tão-somente a existência de uma lei (formal e material); é preciso mais que isso; é preciso que a lei traga no seu bojo todos os elementos essenciais da obrigação tributária de modo a não deixar espaço algum que possa

ser preenchido pela administração. Então é esse o conteúdo que deve estar compreendido na lei tributária, o qual chamamos de princípio da tipicidade. (STRAPASSON, 2003, p 107)

Para AMARO 2005, a tipicidade é um complemento da legalidade tendo em vista que a mesma lei que institui deve conter o fato gerador, bem como os fatos quantificadores do tributo, para facilitar a compreensão do princípio trataremos como princípio da Tipicidade, tendo em vista que no próximo subitem será abordado a Tipicidade Tributária vinculando-a a ST:

Deve o legislador ao formular a lei, definir, de modo taxativo (*numerus clausus*) e completo, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de quantificação (medida) do tributo. (AMARO, 2005, p.113)

Nos comentários de Fernandes (2003), a diferenciação da tipicidade tributária para o princípio da legalidade reside na questão de aquele identificar os elementos essenciais do tributo como o fato gerador, a verificação de sua ocorrência, a base de cálculo, alíquota, o sujeito passivo, ativo e a forma de lançamento. Já o princípio da legalidade se estribou na idéia da autotributação, permissão legislativa que legitima a exigência tributária, entretanto não identifica o montante a ser recolhido (FERNANDES, 2003).

Seguindo a mesma linha de raciocínio de Fernandes 2003 a tipicidade tributária nas palavras de Martins 2001, pode ser definida como uma exigência ao legislador de todos os elementos caracterizadores do tributo, também busca em sua linha de pensamento demonstrar as diferenças entre os princípios da legalidade e tipicidade que se diferem pelo fato da legalidade ser a fonte exclusiva de aumento e criação de tributos. Nas palavras do autor temos:

O princípio da legalidade, exige que a lei proveniente do Legislativo do ente tributante seja fonte exclusiva na criação e aumento dos tributos. Todavia, o nosso Direito Tributário não se contenta com a simples existência dessa lei, e faz várias outras exigências. Em decorrência, o princípio da tipicidade não se refere apenas à adequação do fato à norma legal, também expressa exigência para o legislador referida ao conteúdo material na edição das leis que criam ou aumentam o tributo. Pode-se dizer que o princípio da tipicidade é uma exigência dirigida ao legislador de proceder rigorosa e exaustiva definição das notas características ou elementos do tipo legal, que são sempre necessários. (MARTINS, 2001, p. 125).

A origem da tipicidade está na necessidade de a norma tributária prever todos os elementos que fundamentam a criação dos tributos e nesse



diapásão, garantir que o legislador tome o caminho correto na criação das normas do direito tributário. A identificação dos tributos como já é sabido está atrelada a alíquota, base de cálculo e fato gerador, o que assegura que o contribuinte possa saber a quantificação de tributo devido no momento de cumprir suas obrigações junto ao fisco, não deixando é claro de ser observando a capacidade contributiva. (CARRAZA, 2009)

Para compreender de forma mais clara o princípio da tipicidade tributária, nas palavras de Fernandes (2003) temos:

À semelhança da tipicidade penal, a tipicidade tributária exige expressa identificação do fato imponible, e este não se alcança exclusivamente com a identificação da hipótese de incidência, aliás, como já visto anteriormente, no nosso sistema tributário esta identificação da hipótese de incidência já deriva do próprio texto constitucional. A norma tributária deve avançar na identificação da obrigação tributária, vez que a hipótese de incidência do tributo já foi definida pelo constituinte. Na verdade, e como já defendido anteriormente, a tipicidade da norma tributária só é alcançada quando os elementos essenciais são discriminados. Portanto, a tipicidade tributária nada mais é do que o princípio a exigir, da norma tributária a previsão de todos os elementos necessários para a identificação do montante de tributo. (FERNANDES, 2003, p. 120)

Novamente citando Fernandes (2003) é visível que o princípio da tipicidade tributária se difere do princípio da legalidade, conforme já foi abordado nos parágrafos anteriores. O estado democrático de direito possui normas a serem obedecidas e normas que regulam a implementação de legislações infraconstitucionais, a chamada hierarquia das normas jurídicas. A vontade do legislador deve de fato obedecer à constituição, que por sua vez protege os contribuintes contra abusos do legislador na ânsia por aumentar cada vez mais a arrecadação de tributos tendo em vista a grande necessidade de captação de recursos financeiros (no caso do direito tributário). Para melhor explicar:

Entenda-se o intuito de identificar estes elementos é no sentido de evitar que o contribuinte seja surpreendido por uma exigência fiscal sem que tenha noção de seu fundamento. Simplificando o entendimento do que foi exposto, o Princípio da Tipicidade Tributária só está atendido pelo legislador se, no ato da elaboração da norma houver distinção do fato gerador e quando ele será considerado ocorrido, a base de cálculo do tributo, a alíquota a ser aplicada, a forma do lançamento tributário, o prazo de pagamento do mesmo, o sujeito passivo e ativo da obrigação tributária. Assim no seu bojo o Princípio da Tipicidade Tributária exige expressa determinação dos sujeitos da relação tributária o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota e o lançamento do tributo. (FERNANDES, 2003,p 125).

Levando em consideração os ensinamentos da doutrina sobre a tipicidade tributária, o tributo só deve ser exigido do contribuinte quando a obrigação tributária de fato ocorrer por vontade da lei. Se o fato gerado *in concreto* não se validar não há que se falar em exigência de tributo, o que contribui para a segurança jurídica do contribuinte.

#### 4.2 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS E O PRINCÍPIO DA TIPICIDADE TRIBUTÁRIA

A Tipicidade Tributária conforme foi descrito é um princípio que tem por finalidade caracterizar os elementos constitutivos do tributo, sendo eles o fato gerador, alíquota e base de cálculo. A legislação sempre vincula esses fatores à possibilidade de poder ser exigido o tributo do contribuinte, tendo em vista que sem eles não se pode mensurar o *quantum in concreto* o contribuinte deve recolher aos cofres públicos. (CARRAZA, 2008).

Como já é sabido a Substituição Tributária se apóia em base de cálculo presumida, ou seja, o contribuinte não sabe mensurar com certeza a quantia de tributo a recolher, entretanto o contribuinte tem direito de saber exatamente a quantia de tributos que deve recolher. No caso do ICMS, as bases de cálculo utilizadas pelo fisco baseiam-se em estimativas sempre a mais do que exatamente o contribuinte deve recolher, conforme foi citado no capítulo que tratamos de substituição tributária. (CARRAZA, 2009).

Para Amaro 2005, a Tipicidade e a Legalidade possuem o mesmo significado conforme já foi explanado passaremos a adotá-lo como Tipicidade tributária. O autor nos deixa claro que a contrariedade do mecanismo da ST com o Princípio da Tipicidade é visível. O autor considera ainda que a EC 3/93, que introduziu o dispositivo da ST na CRFB/88, representa uma negação de outros princípios além da Tipicidade referindo-se que o §7º do art. 150 da CRFB/88 como uma inversão ao Princípio da Tipicidade autorizando a exigência de tributo por fato que ainda não ocorreu e talvez não ocorra, cobra-se de alguém o que vai ser fato gerador de outro contribuinte:

A citada Emenda n. 3/93 acrescentou ao art. 150 um novo parágrafo (§7º), também estranho à matéria tratada no artigo, que nos termos em que está redigido, representa a negação dos pressupostos do princípio da legalidade tributária e de diversos outros postulados do capítulo das limitações do poder de tributar. [...] Ora, o princípio da

legalidade exige a prévia definição do fato que, se e quando ocorrer, dará nascimento ao tributo. Aquele parágrafo inverte essa fenomenologia, prevendo que a lei pode autorizar que o tributo seja exigido sem ocorrência do fato gerador. E o objetivo (que, afinal, não ficou expresso) do legislador da Emenda é mais ainda do que isso; pretende-se autorizar a cobrança do tributo de alguém que nem sequer irá (ou poderá) realizar o fato futuro. Cobra-se de “A” o tributo que talvez venha a ser gerado pelo fato de “B”. (AMARO, 2005, p. 115).

A tipicidade apresenta-se como uma segurança para a Fazenda Pública e para os contribuintes, tendo em vista que a exigência de tipificação não admite as suposições de fatos que possivelmente ocorrerão, fator esse que não se opera com o mecanismo da ST, que com base nos ensinamentos de Carrazza (2009) nos casos onde for aplicada a ST o contribuinte acaba sendo lesado em suas garantias constitucionais. Para melhor entendimento do assunto temos o comentário de Melo (2006), que afirma que a segurança do fisco e do contribuinte está presente na tipificação dos tributos. A análise do presente comentário explica de forma genérica a aplicação da tipicidade e segue a mesma linha de raciocínio de Carrazza (2009):

A realidade da vida demonstra que nem sempre os fatos geradores encontram-se devidamente tipificados e documentados, de modo a conferir-se segurança para a Fazenda, e para os contribuintes/responsáveis, no tocante à sua regularidade e exigibilidade. Nem sempre tais fatos encontram-se devidamente registrados, em razão de revelar-se imprecisa ou dificultosa sua configuração diante da infindável pletora de atos normativos, ou mesmo em decorrência da própria sonegação tributária (MELO, 2006, p. 157)

Carrazza (2009) continuando seus ensinamentos de grande validade acerca da Tipicidade, conforme já foi tratado anteriormente, quando se aplica a ST a violação acaba por derrubar os postulados de proteção do contribuinte, assegurando apenas as autoridades fazendárias uma facilidade na fiscalização:

Notamos, portanto, que o princípio da tipicidade contribui de modo decisivo, para a segurança jurídica do contribuinte. Segurança jurídica que se pulveriza quando ocorre a *substituição tributária para frente*, inclusive no ICMS. Por outro lado, a antecipação do ICMS utiliza *base de cálculo* fundamentada em fictício e estimado valor de tabela, quase sempre maior que o valor real, já que, graças à estabilização de nossa Economia, têm havido a redução de custos e promoções. Ora, o *tipo tributário* é revelado após a análise conjunta da *hipótese de incidência* e da *base de cálculo* da exação. A base de cálculo há de ser, em qualquer tributo (inclusive no ICMS), uma medida da materialidade da *hipótese de incidência tributária*. Ora, o contribuinte tem o direito de pagar exatamente o montante de ICMS

devido pela ocorrência do *fato imponible* deste tributo. Não podemos aceitar (pelo menos não perante nosso ordenamento constitucional) que alguém possa ser compelido a recolher aos cofres públicos quantia aproximada daquela que seria devida *quando ou se implementada a operação mercantil*. Esta pratica igualmente fere o *princípio da tipicidade da tributação*. Aliás, a *substituição tributária* para frente do ICMS é tanto mais absurda na medida em que a Fazenda Estadual, de sua parte, tem o dever jurídico de arrecadar exatamente o que lhe é devido a título deste imposto. Nem mais, nem menos. (CARRAZZA, 2009, p. 342).

Observando os ensinamentos do autor Carraza (2009) os critérios necessários para que o fisco possa exigir do contribuinte o cumprimento da obrigação tributária (base de cálculo, alíquota, fato gerador) é flagrante a incompatibilidade da ST para frente com o nosso ordenamento tributário, pois, o CTN em seu art. 97 dispõe que será necessária lei que autorize a instituição de tributos e sua suspensão, que seja determinado por lei também o fato gerador da obrigação tributária e por fim sujeito passivo da obrigação, apesar de se ter a previsão constitucional do art. 150 § 7º da CF autorizando a cobrança do tributo sem que o fato gerador de tenha ocorrido, validando a ST.

Conforme demonstrado o princípio da tipicidade veda a tributação por fato que ainda não ocorreu e que não está exatamente caracterizado pelo fato gerador a base de cálculo e a alíquota, entretanto o legislador brasileiro instituiu com EC 3/93 o §7º ao art. 150 da CRFB em nosso ordenamento jurídico, que deu validade a esse tipo de cobrança onde se presume que os requisitos previstos na tipicidade tributária se concretizarão. Tal previsão é imprecisa e não consegue realmente apurar o que realmente deverá ser pago.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O direito tributário em nosso ordenamento jurídico é um sistema de grande complexidade. Nossas leis ainda estão se desenvolvendo e a fim de encontrar o melhor caminho para o fisco e para o contribuinte. Atualmente nosso ordenamento tributário é revestido por uma elevada carga de tributos que acabam desestimulando a atividade empresarial.

A existência de um sistema de arrecadação de recursos se torna uma necessidade que o Estado impõe aos contribuintes para conseguir manter as atividades como a educação a saúde e os demais aparelhos estatais.

O ICMS, conforme foi demonstrado é um imposto que incide sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação, representando atualmente uma parcela bastante significativa de receita dos Estados e Municípios. Pelo fato de representar um montante expressivo de arrecadação, também gera muitos conflitos entre o Fisco e o Contribuinte, seja no âmbito administrativo como judicial.

A CRFB/88, disciplina nosso ordenamento tributário, dando aos legisladores as limitações do poder tributar, tendo em vista que sem essas limitações o contribuinte ficaria a mercê de tributos que poderiam ser instituídos e majorados sem previsão legal e sem respeitar nosso ordenamento constitucional.

A ST foi introduzida em nossa CRFB/88 a partir da EC 3/93, passando a constar em nosso ordenamento o § 7º do art. 150, que legitima a cobrança de imposto sem que o fato gerador ainda não tenha ocorrido, fato este que fere de forma exacerbada o Princípio da Tipicidade Tributária sendo tal afirmação baseada nos ensinamentos doutrinários.

Tal previsão foi instituída, para facilitar a cobrança do ICMS, tendo em vista que o contribuinte recolhe o valor referente ao imposto de forma antecipada, sem que o fato gerador do ICMS tenha ocorrido. Facilidade na cobrança e na fiscalização tendo em vista que é muito mais fácil para o fisco verificar fraudes nas empresas produtoras, do que verificar as empresas que comercializam produtos de forma varejista ou atacadista.

A violação da tipicidade tributária por parte da Substituição Tributária se demonstra evidente levando em consideração os ensinamentos de

CARRAZA 2009, AMARO 2005, FERNANDES 2003 e MELO 2006, ou seja, não se pode cobrar do contribuinte por uma ação que ele não realizou e está na iminência de realizar, ou talvez nem realize. São presunções de fatos que ainda não ocorreram e, portanto completamente distante do que se deve exigir dos contribuintes do ICMS e distantes também dos posicionamentos dos citados doutrinadores

Estas presunções de fatos futuros colocam os contribuintes em situações que acabam por estimular o aumento de fraudes e evasões fiscais, afinal estamos em um modelo de economia capitalista e as empresas precisam cada vez mais se demonstrar competitivas.

Podemos observar, portanto que o mecanismo da ST ainda se demonstra um sistema carente de melhorias, que acaba por ferir o Princípio da Tipicidade Tributária do nosso ordenamento constitucional, não devendo tal mecanismo prosperar e continuar gerando discussões no âmbito tributário. O contribuinte deve pagar por aquilo que realmente praticar e não sobre aquilo que se presume que será praticado.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2005. 512 p.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 3. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007. 456 p.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional tributário**. 3 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. 623 p.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em 04 de abril de 2013.

BRASIL, Lei Complementar nº 87, de 13 Setembro de 1996. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)> Acesso em 15 de maio 2013.

BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 Outubro de 1966. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)> Acesso em 20 de abril 2013.

CARNEIRO, Cláudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 3 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012. 431 p.

CARRAZZA, Roque Antonio. . **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006. 1041 p.

\_\_\_\_\_, Roque Antonio. . **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008. 1080 p.

\_\_\_\_\_, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2009. 670 p.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 14.ed São Paulo: Atlas, 2002. 375 p.

COAD, ST. Conheça o ST. Disponível em: <<http://www.substituicaotributaria.com/SST/substituicao-tributaria/conhecaSST/>> Acesso em 13 de abril de 2013.

Coêlho, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 10 ed. rev. ampliada. Rio de Janeiro: 2006, Forense. 635

p.

COSTA, Eluid José Pinto da. **ICMS Mercantil**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. 336 p.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Direito Tributário: Teoria e prática**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. 435 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. . **Curso de direito tributário**. 17. ed São Paulo: Saraiva, 2005. 555 p.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 355..

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Anotações ao código tributário nacional**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2000. 796 p.

FERNANDES, Rodrigo de Andrade M. **Tipicidade tributária**. Curitiba, PR: Juruá, 2003. 147 p.

FILHO, Nylson Paim de Abreu. **Vade Mecum**. 8. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2012. 1858 p.

FREITAS, Vladimir Passos de. . **Código tributário nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. 896 p.

FREITAS, Vladimir Passos de. . **Código tributário nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. 1087 p.

GUIMARÃES, Marco Antônio Miranda. **Ação fiscal: limites à fiscalização tributária : impugnação ao lançamento**. 3. ed., rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000. 184 p.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 20 ed.- São Paulo: Atlas 2011. 796 p.

KFOURI JUNIOR, Anis. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010. 487 p.

KOCH, Dionísio. **Manual do ICMS – Comentários à Lei Complementar 87/96 atualizada**. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2006. 336 p.



MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27.ed. rev., atual. São Paulo: Malheiros, 2006. 549 p.

\_\_\_\_\_, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988**. 5. ed São Paulo: Dialética, 2004. 175 p

\_\_\_\_\_, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33. ed. rev., atual. São Paulo: Malheiros 2012. 562 p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. Sao Paulo: Ed. Saraiva, 2001. 897 p.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2006. p. 415

MORAES, Alexandre de. . **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**. 7. ed. atual São Paulo: Atlas, 2007. 2976 p.

\_\_\_\_\_, Alexandre de. **Direito constitucional**. 27. ed., rev. atual. até a EC n.67/10 e Súmula V São Paulo: Atlas, 2011. 944 p.

PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais, municipais** 7. ed. rev. e atual.- Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. 486 p.

PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **ICMS: questões polêmicas**. 1. Ed. Curitiba, PR: Juruá, 2006. 245 p.

Portal tributário, Sonegação, fraude e crimes contra a ordem tributária. Disponível em:  
<[http://www.portaltributario.com.br/noticias/conceitode\\_sonegacao.htm](http://www.portaltributario.com.br/noticias/conceitode_sonegacao.htm)>  
Acesso em 14 de maio de 2013.

STRAPASSON, Maria das Graças. **Princípio constitucional da legalidade tributária**. Curitiba, PR: Juruá, 2003. 151 p.

**ANEXO(S)**

Anexo A – Emenda constitucional Nº 3, DE 17 DE MARÇO DE 1993



**Presidência da República**  
**Casa Civil**  
**Subchefia para Assuntos Jurídicos**

**EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 3, DE 17 DE MARÇO DE 1993**

Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal.

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3.º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte emenda ao texto constitucional:

Art. 1.º Os dispositivos da Constituição Federal abaixo enumerados passam a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 40. ....

.....

§ 6.º As aposentadorias e pensões dos servidores públicos federais serão custeadas com recursos provenientes da União e das contribuições dos servidores, na forma da lei.

Art. 42. ....

.....

§ 10 Aplica-se aos servidores a que se refere este artigo, e a seus pensionistas, o disposto no art. 40, §§ 4.º, 5.º e 6.º.

Art. 102. ....

I - .....

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal;

§ 1.º A arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente desta Constituição, será apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, na forma da lei.

§ 2.º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações declaratórias de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal, produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e ao Poder Executivo.

Art. 103. ....

.....

§ 4.º A ação declaratória de constitucionalidade poderá ser proposta pelo Presidente da República, pela Mesa do Senado Federal, pela Mesa da Câmara dos Deputados ou pelo Procurador-Geral da República.

Art. 150. ....

.....

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - propriedade de veículos automotores.

§ 1.º O imposto previsto no inciso I: .....

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: .....

§ 3.º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Art. 156. ....

.....

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

.....

§ 3.º Em relação ao imposto previsto no inciso III, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

Art. 160. ....

Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias.

Art. 167. ....

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado pelo art. 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8.º, bem assim o disposto no § 4.º deste artigo;

§ 4.º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta."

Art. 2.º (\*) A União poderá instituir, nos termos de lei complementar, com vigência até 31 de dezembro de 1994, imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

§ 1.º A alíquota do imposto de que trata este artigo não excederá a vinte e cinco centésimos por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou restabelecê-la, total ou parcialmente, nas condições e limites fixados em lei.

§ 2.º Ao imposto de que trata este artigo não se aplica o [art. 150, III, b](#), e [VI](#), nem o disposto no [§ 5.º do art. 153 da Constituição](#).

§ 3.º O produto da arrecadação do imposto de que trata este artigo não se encontra sujeito a qualquer modalidade de repartição com outra entidade federada.

~~§ 4.º Do produto da arrecadação do imposto de que trata este artigo serão destinados vinte por cento para custeio de programas de habitação popular.~~ [\(Revogado pela ECR nº 1, de 01/03/94\)](#)

Art. 3.º A eliminação do adicional ao imposto de renda, de competência dos Estados, decorrente desta Emenda Constitucional, somente produzirá efeitos a partir de 1.º de janeiro de 1996, reduzindo-se a correspondente alíquota, pelo menos, a dois e meio por cento no exercício financeiro de 1995.

Art. 4.º A eliminação do imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, de competência dos Municípios, decorrente desta Emenda Constitucional, somente produzirá efeitos a partir de 1.º de janeiro de 1996, reduzindo-se a correspondente alíquota, pelo menos, a um e meio por cento no exercício financeiro de 1995.

Art. 5.º Até 31 de dezembro de 1999, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios somente poderão emitir títulos da dívida pública no montante necessário ao refinanciamento do principal devidamente atualizado de suas obrigações, representadas por essa espécie de títulos, ressalvado o disposto no [art. 33, parágrafo único, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias](#).

Art. 6.º Revogam-se o [inciso IV](#) e o [§ 4.º do art. 156 da Constituição Federal](#).

Brasília, 17 de março de 1993.

**Mesa da Câmara dos Deputados**

Deputado INOCÊNCIO OLIVEIRA  
Presidente

Deputado ADYLSO MOTA  
1º Vice-Presidente

Deputado FERNANDO LYRA  
2º Vice-Presidente

Deputado WILSON CAMPOS  
1º Secretário

Deputado CARDOSO ALVES  
2º Secretário

Deputado B. SÁ  
4º Secretário

**Mesa do Senado Federal**

Senador HUMBERTO LUCENA  
Presidente

Senador CHAGAS RODRIGUES  
1º vice-Presidente

Senador LEVY DIAS  
2º Vice-Presidente

Senador JÚLIO CAMPOS  
1º Secretário

Senador NABOR JÚNIOR  
2º Secretário

Senadora JÚNIA MARISE  
3º Secretário

Senador NELSON WEDEKIN  
4º Secretário

Este texto não substitui o publicado no D.O.U. de 18.3.1993

## Anexo B – LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996



**Presidência da República**  
**Casa Civil**  
**Subchefia para Assuntos Jurídicos**

**LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996**Mensagem de veto

Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR)

**O PRESIDENTE DA REPÚBLICA** Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

~~I - sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;~~

I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Art. 3º O imposto não incide sobre:

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços; [\(Vide Lei Complementar nº 102, de 2000\)](#) [\(Vide Lei Complementar nº 102, de 2000\)](#)

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

~~Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade:~~

~~I - importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento;~~



Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

~~III – adquira em licitação de mercadorias apreendidas ou abandonadas;~~

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

~~IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização.~~

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. [\(Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#)

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

~~Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário.~~

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

~~§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias ou serviços previstos em lei de cada Estado.~~

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

~~I – da entrada ou recebimento da mercadoria ou do serviço;~~

I – da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço; [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

II - da saída subseqüente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do **caput**, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do

imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

- a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;
- b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;
- c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;
- d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;
- e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;
- ~~f) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria importada do exterior e apreendida;~~
- f) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados; [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)
- g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;
- h) o do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial;
- i) o de desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos;

II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:

a) onde tenha início a prestação;

b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;

c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese do inciso XIII do art. 12 e para os efeitos do § 3º do art. 13;

III - tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;

b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou semelhantes com que o serviço é pago;

c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso XIII do art. 12;

c-1) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite; ([Alínea incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000](#))

d) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos;

IV - tratando-se de serviços prestados ou iniciados no exterior, o do estabelecimento ou do domicílio do destinatário.

§ 1º O disposto na alínea c do inciso I não se aplica às mercadorias recebidas em regime de depósito de contribuinte de Estado que não o do depositário.

§ 2º Para os efeitos da alínea h do inciso I, o ouro, quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial, deve ter sua origem identificada.

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

§ 4º (VETADO)

§ 5º Quando a mercadoria for remetida para armazém geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no mesmo Estado, a posterior saída considerar-se-á ocorrida no estabelecimento do depositante, salvo se para retornar ao estabelecimento remetente.

§ 6º Na hipótese do inciso III do caput deste artigo, tratando-se de serviços não medidos, que envolvam localidades situadas em diferentes unidades da Federação e cujo preço seja cobrado por períodos definidos, o imposto devido será recolhido em partes iguais para as unidades da Federação onde estiverem localizados o prestador e o tomador. [\(Parágrafo incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#)

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

~~IX - do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;~~

IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

~~XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias importadas do exterior apreendidas ou abandonadas;~~

XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados; [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

~~XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização;~~

XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; [\(Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#)

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

§ 3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto. [\(Incluído pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

~~e) quaisquer despesas aduaneiras;~~

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras; [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

~~§ 1º Integra a base de cálculo do imposto:~~

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo: [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.

Art. 14. O preço de importação expresso em moeda estrangeira será convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada no cálculo do imposto de importação, sem qualquer acréscimo ou devolução posterior se houver variação da taxa de câmbio até o pagamento efetivo do preço.

Parágrafo único. O valor fixado pela autoridade aduaneira para base de cálculo do imposto de importação, nos termos da lei aplicável, substituirá o preço declarado.

Art. 15. Na falta do valor a que se referem os incisos I e VIII do art. 13, a base de cálculo do imposto é:

I - o preço corrente da mercadoria, ou de seu similar, no mercado atacadista do local da operação ou, na sua falta, no mercado atacadista regional, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia;

II - o preço FOB estabelecimento industrial à vista, caso o remetente seja industrial;

III - o preço FOB estabelecimento comercial à vista, na venda a outros comerciantes ou industriais, caso o remetente seja comerciante.

§ 1º Para aplicação dos incisos II e III do caput, adotar-se-á sucessivamente:

I - o preço efetivamente cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente;

II - caso o remetente não tenha efetuado venda de mercadoria, o preço corrente da mercadoria ou de seu similar no mercado atacadista do local da operação ou, na falta deste, no mercado atacadista regional.

§ 2º Na hipótese do inciso III do caput, se o estabelecimento remetente não efetue vendas a outros comerciantes ou industriais ou, em qualquer caso, se não houver mercadoria similar, a base de cálculo será equivalente a setenta e cinco por cento do preço de venda corrente no varejo.

Art. 16. Nas prestações sem preço determinado, a base de cálculo do imposto é o valor corrente do serviço, no local da prestação.

Art. 17. Quando o valor do frete, cobrado por estabelecimento pertencente ao mesmo titular da mercadoria ou por outro estabelecimento de empresa que com aquele mantenha relação de interdependência, exceder os níveis normais de preços em vigor, no mercado local, para serviço semelhante, constantes de tabelas elaboradas pelos órgãos competentes, o valor excedente será havido como parte do preço da mercadoria.

Parágrafo único. Considerar-se-ão interdependentes duas empresas quando:

I - uma delas, por si, seus sócios ou acionistas, e respectivos cônjuges ou filhos menores, for titular de mais de cinquenta por cento do capital da outra;

II - uma mesma pessoa fizer parte de ambas, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação;

III - uma delas locar ou transferir a outra, a qualquer título, veículo destinado ao transporte de mercadorias.

Art. 18. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha



resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

~~§ 5º Além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no anterior, os créditos resultantes de operações de que decorra entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente serão objeto de outro lançamento, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação de disposto no art. 21, §§ 5º, 6º e 7º.~~

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: [\(Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#) [\(Vide Lei Complementar nº 102, de 2000\)](#) [\(Vide Lei Complementar nº 102, de 2000\)](#)

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; [\(Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#)

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período; [\(Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#)

~~III – para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior; [\(Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#)~~

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas

de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; [\(Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005\)](#)

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês; [\(Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#)

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio; [\(Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#)

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e [\(Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#)

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado. [\(Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#)

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

~~§ 1º Devem ser também estornados os créditos referentes a bens do ativo permanente alienados antes de decorrido o prazo de cinco anos contado da data de sua aquisição, hipótese em que o estorno será de vinte por cento por ano ou fração que faltar para completar o quinquênio. [\(Revogado pela Lcp nº 102, de 11.7.2000\)](#)~~

~~§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior.~~

§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. [\(Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005\)](#)

§ 3º O não creditamento ou o estorno a que se referem o § 3º do art. 20 e o caput deste artigo, não impedem a utilização dos mesmos créditos em operações posteriores, sujeitas ao imposto, com a mesma mercadoria.

~~§ 4º Em qualquer período de apuração do imposto, se bens do ativo permanente forem utilizados para produção de mercadorias cuja saída resulte de operações isentas ou não tributadas ou para prestação de serviços isentos ou não tributados, haverá estorno dos créditos escriturados conforme o § 5º do art. 20. [\(Revogado pela Lcp nº 102, de 11.7.2000\)](#)~~

~~§ 5º Em cada período, o montante do estorno previsto no parágrafo anterior será o que se obtiver multiplicando-se o respectivo crédito pelo fator igual a um sessenta avos da relação entre a soma das saídas e prestações isentas e não tributadas e o total das saídas e prestações no mesmo período. Para este efeito, as saídas e prestações com destino ao exterior equiparam-se às tributadas. [\(Revogado pela Lcp nº 102, de 11.7.2000\)](#)~~

~~§ 6º O quociente de um sessenta avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração for superior ou inferior a um mês. [\(Revogado pela Lcp nº 102, de 11.7.2000\)](#)~~

~~§ 7º O montante que resultar da aplicação dos §§ 4º, 5º e 6º deste artigo será lançado no livro próprio como estorno de crédito. [\(Revogado pela Lcp nº 102, de 11.7.2000\)](#)~~

~~§ 8º Ao fim do quinto ano contado da data do lançamento a que se refere o § 5º do art. 20, o saldo remanescente do crédito será cancelado de modo a não mais ocasionar estornos. [\(Revogado pela Lcp nº 102, de 11.7.2000\)](#)~~

#### Art. 22. (VETADO)

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

~~Art. 25. Para efeito de aplicação do art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento do sujeito passivo. Para este mesmo efeito, a lei estadual poderá determinar que se leve em conta o conjunto dos débitos e créditos de todos os estabelecimentos do sujeito passivo no Estado.~~

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. [\(Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#)

§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:

I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.

Art. 26. Em substituição ao regime de apuração mencionado nos arts. 24 e 25, a lei estadual poderá estabelecer:

I - que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço dentro de determinado período;

II - que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço em cada operação;

III - que, em função do porte ou da atividade do estabelecimento, o imposto seja pago em parcelas periódicas e calculado por estimativa, para um determinado período, assegurado ao sujeito passivo o direito de impugná-la e instaurar processo contraditório.

§ 1º Na hipótese do inciso III, ao fim do período, será feito o ajuste com base na escrituração regular do contribuinte, que pagará a diferença apurada, se positiva; caso contrário, a diferença será compensada com o pagamento referente ao período ou períodos imediatamente seguintes.

§ 2º A inclusão de estabelecimento no regime de que trata o inciso III não dispensa o sujeito passivo do cumprimento de obrigações acessórias.

Art. 27. (VETADO)

Art. 28. (VETADO)

Art. 29. (VETADO)

Art. 30. (VETADO)

~~Art. 31. Até o exercício financeiro de 2.002, inclusive, a União entregará mensalmente recursos aos Estados e seus Municípios, obedecidos os limites, os critérios, os prazos e as demais condições fixados no Anexo desta Lei Complementar, com base no produto da arrecadação estadual efetivamente realizada do imposto sobre operações relativas à circulação~~

de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação no período julho de 1995 a junho de 1996, inclusive.

Art. 31. Nos exercícios financeiros de 2000, 2001 e 2002 a União entregará mensalmente recursos aos Estados e seus Municípios, obedecidos os montantes, os critérios, os prazos e as demais condições fixados no Anexo desta Lei Complementar. [\(Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#)

§ 1º Do montante de recursos que couber a cada Estado, a União entregará, diretamente:

§ 1º Nos exercícios financeiros de 2000, 2001 e 2002 e a partir de 1º de janeiro de 2003, de montante de recursos que couber a cada Estado, a União entregará, diretamente: [\(Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#)

Art. 31. Nos exercícios financeiros de 2003 a 2006, a União entregará mensalmente recursos aos Estados e seus Municípios, obedecidos os montantes, os critérios, os prazos e as demais condições fixadas no Anexo desta Lei Complementar. [\(Redação dada pela LCP nº 115, de 26.12.2002\)](#)

§ 1º Do montante de recursos que couber a cada Estado, a União entregará, diretamente: [\(Redação dada pela LCP nº 115, de 26.12.2002\)](#)

I - setenta e cinco por cento ao próprio Estado; e

II - vinte e cinco por cento aos respectivos Municípios, de acordo com os critérios previstos no parágrafo único do art. 158 da Constituição Federal.

§ 2º Para atender ao disposto no caput, os recursos do Tesouro Nacional serão provenientes:

§ 2º Nos exercícios financeiros de 2000, 2001 e 2002 e a partir de 1º de janeiro de 2003, os recursos do Tesouro Nacional serão provenientes: [\(Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#)

§ 2º Para atender ao disposto no **caput**, os recursos do Tesouro Nacional serão provenientes: [\(Redação dada pela LCP nº 115, de 26.12.2002\)](#)

I - da emissão de títulos de sua responsabilidade, ficando autorizada, desde já, a inclusão nas leis orçamentárias anuais de estimativa de receita decorrente dessas emissões, bem como de dotação até os montantes anuais previstos no Anexo, não se aplicando neste caso, desde que atendidas as condições e os limites globais fixados pelo Senado Federal, quaisquer restrições ao acréscimo que acarretará no endividamento da União;

II - de outras fontes de recursos.

§ 3º A entrega dos recursos a cada Unidade Federada, na forma e condições detalhadas no Anexo, especialmente no seu item 9, será satisfeita, primeiro, para efeito de pagamento ou compensação da dívida da respectiva Unidade, inclusive de sua administração indireta, vencida e não paga ou vincenda no mês seguinte àquele em que for efetivada a entrega, junto ao Tesouro Nacional e aos demais entes da administração federal. O saldo remanescente, se houver, será creditado em moeda corrente.

§ 3º No período compreendido entre a data de entrada em vigor desta Lei Complementar e 31 de dezembro de 2002, a entrega dos recursos a cada unidade federada, na forma e condições detalhadas no Anexo, especialmente no seu item 5, será satisfeita, primeiro, para efeito de pagamento ou compensação da dívida da respectiva unidade, inclusive de sua administração indireta, vencida e não paga ou vincenda no mês seguinte àquele em que for efetivada a entrega junto ao Tesouro Nacional e aos demais entes da administração federal. O saldo remanescente, se houver, será creditado em moeda corrente. [\(Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#)

§ 3º A entrega dos recursos a cada unidade federada, na forma e condições detalhadas no Anexo, especialmente no seu item 3, será satisfeita, primeiro, para efeito de pagamento ou compensação da dívida da respectiva unidade, inclusive de sua administração indireta, vencida e não paga junto à União, bem como para o ressarcimento à União de despesas decorrentes de eventuais garantias honradas de operações de crédito externas. O saldo remanescente, se houver, será creditado em moeda corrente. [\(Redação dada pela LCP nº 115, de 26.12.2002\)](#)

~~§ 4º O prazo definido no caput poderá ser estendido até o exercício financeiro de 2006, inclusive, nas situações excepcionais previstas no subitem 2.1. do Anexo.~~

~~§ 4º A partir de 1º de janeiro de 2003 a entrega dos recursos a cada unidade federada, na forma e condições detalhadas no Anexo à Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, especialmente no seu item 9, será satisfeita, primeiro, para efeito de pagamento ou compensação da dívida da respectiva unidade, inclusive de sua administração indireta, vencida e não paga ou vincenda no mês seguinte àquele em que for efetivada a entrega, junto ao Tesouro Nacional e aos demais entes da administração federal. O saldo remanescente, se houver, será creditado em moeda corrente. [\(Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#)~~

§ 4º A entrega dos recursos a cada unidade federada, na forma e condições detalhadas no Anexo, subordina-se à existência de disponibilidades orçamentárias consignadas a essa finalidade na respectiva Lei Orçamentária Anual da União, inclusive eventuais créditos adicionais. [\(Redação dada pela LCP nº 115, de 26.12.2002\)](#)

~~§ 4º A. A partir de 1º de janeiro de 2003 volta a vigorar a possibilidade de, até o exercício financeiro de 2006, a União entregar mensalmente recursos aos Estados e seus Municípios, obedecidos os limites, os critérios, os prazos e as demais condições fixados no Anexo à Lei Complementar nº 87, de 1996, com base no produto da arrecadação estadual, efetivamente realizada, do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, no período julho de 1995 a junho de 1996, inclusive. [\(Parágrafo incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#) [\(Parágrafo Revogado pela LCP nº 115, de 26.12.2002\)](#)~~

~~§ 5º Para efeito da apuração de que trata o [art. 4º da Lei Complementar nº 65, de 15 de abril de 1991](#), será considerado o valor das respectivas exportações de produtos industrializados, inclusive de semi-elaborados, não submetidas a incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação em 31 de julho de 1996.~~

§ 5º Para efeito da apuração de que trata o [art. 4º da Lei Complementar nº 65, de 15 de abril de 1991](#), será considerado o valor das respectivas exportações de produtos industrializados, inclusive de semi-elaborados, não submetidas à incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, em 31 de julho de 1996. [\(Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#)

Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

I - o imposto não incidirá sobre operações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, bem como sobre prestações de serviços para o exterior;

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;

III - entra em vigor o disposto no Anexo integrante desta Lei Complementar.

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

~~I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 1998;~~

~~I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2000; ([Redação dada pela LCP nº 92, de 23.12.1997](#))~~

~~I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2003; ([Redação dada pela LCP nº 99, de 20.12.1999](#))~~

~~I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2007; ([Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002](#))~~

~~I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2011; ([Redação dada pela Lcp nº 122, de 2006](#))~~

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020; ([Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010](#))

~~II – a energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento dará direito de crédito a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor;~~

II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento: ([Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000](#))

a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica; ([Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000](#))

b) quando consumida no processo de industrialização; ([Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000](#))

c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e ([Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000](#))

~~d) a partir de 1º de janeiro de 2003, nas demais hipóteses; ([Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000](#))~~

~~–d) a partir de 1º de janeiro de 2007, nas demais hipóteses; ([Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002](#))~~

~~—d) a partir de 1º de janeiro de 2011, nas demais hipóteses; ([Redação dada pela Lcp nº 122, de 2006](#))~~

d) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses; ([Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010](#))

III - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, nele entradas a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor.

IV – somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento: ([Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000](#))

a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza; ([Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000](#))

b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e ([Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000](#))



~~e) a partir de 1º de janeiro de 2003, nas demais hipóteses. [\(Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#)~~

~~e) a partir de 1º de janeiro de 2007, nas demais hipóteses. [\(Redação dada pela Lcp nº 114, de 16.12.2002\)](#)~~

~~c) a partir de 1º de janeiro de 2011, nas demais hipóteses. [\(Redação dada pela Lcp nº 122, de 2006\)](#)~~

c) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses. [\(Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010\)](#)

Art. 34. (VETADO)

Art. 35. As referências feitas aos Estados nesta Lei Complementar entendem-se feitas também ao Distrito Federal.

Art. 36. Esta Lei Complementar entra em vigor no primeiro dia do segundo mês seguinte ao da sua publicação, observado o disposto nos arts. 32 e 33 e no Anexo integrante desta Lei Complementar.

Brasília, 13 de setembro de 1996; 175º da Independência e 108º da República.

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO  
Pedro Malan

Este texto não substitui o publicado no D.O.U. de 16.9.1996

#### ANEXO

(LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996.)

~~1. A União entregará recursos aos Estados e seus Municípios, atendidos limites, critérios, prazos e demais condições fixados neste Anexo, com base no produto da arrecadação do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), efetivamente realizada no período julho de 1995 a junho de 1996, inclusive.~~

~~1.1. Do montante dos recursos que cabe a cada Estado, a União entregará, diretamente:~~

~~1.1.1. ao próprio Estado, 75% (setenta e cinco por cento);~~

~~1.1.2. aos seus Municípios, 25% (vinte e cinco por cento), distribuídos segundo os mesmos critérios de rateio aplicados às parcelas de receita que lhes cabem do ICMS.~~

~~2. A entrega dos recursos, apurada nos termos deste Anexo, será efetuada até o exercício financeiro de 2.002, inclusive.~~

~~2.1. Excepcionalmente, o prazo poderá ser estendido no caso de Estado cuja razão entre o respectivo valor previsto da entrega anual de recursos (VPE), aplicado a partir do exercício de 1998, fixado no subitem 5.8.2. e sujeito a revisão nos termos do subitem 5.8.3., e o produto de sua arrecadação de ICMS entre julho de 1995 a junho de 1996, ambos expressos a preços médios deste período, seja: [\(Vide Lei nº LCP nº 92, de 1997\)](#) — [\(Vide Lei nº LCP nº 99, de 1999\)](#)~~

~~2.1.1. superior a 0,10 (dez centésimos) e inferior ou igual a 0,12 (doze centésimos), até o exercício financeiro de 2.003, inclusive;~~

~~2.1.2. superior a 0,12 (doze centésimos) e inferior ou igual a 0,14 (quatorze centésimos), até o exercício financeiro de 2.004, inclusive;~~

~~2.1.3. superior a 0,14 (quatorze centésimos) e inferior ou igual a 0,16 (dezesseis centésimos), até o exercício financeiro de 2.005, inclusive;~~

~~2.1.4. superior a 0,16 (dezesseis centésimos), até o exercício financeiro de 2.006, inclusive.~~

~~2.2. Fica autorizada, desde já, a adequação do disposto nas leis das diretrizes orçamentárias da União para os exercícios financeiros de 1996 e de 1997, no que couber, para que sejam financiadas e atendidas as despesas da União necessárias ao atendimento do disposto no art. 31 desta Lei Complementar, observados os limites e condições fixados neste Anexo.~~



2.3. O Poder Executivo Federal enviará ao Congresso Nacional, no prazo de até cinco dias após publicada esta Lei Complementar, projeto de lei de abertura de crédito especial para atender as despesas com o adiantamento de que trata o item 4 e os demais recursos a serem entregues ainda no exercício financeiro de 1996.

3. A periodicidade da entrega dos recursos é mensal.

3.1. A apuração do montante dos recursos a serem entregues será feita mensalmente. Período de competência é o mês da apuração.

3.2. A entrega de recursos a cada Unidade Federada será efetuada até o final do segundo mês subsequente ao período de competência.

3.3. O primeiro período de competência é o mês em que for publicada esta Lei Complementar.

4. Até trinta dias após a data da publicação desta Lei Complementar, a União entregará ao conjunto dos Estados, a título de adiantamento, o montante de R\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de reais), proporcionalmente aos respectivos valores previstos da entrega anual de recursos (VPE), fixados no subitem 5.8.1. para aplicação no exercício financeiro de 1996. ([Vide Lei Complementar nº 102, de 2000](#))

4.1. Do valor do adiantamento que cabe a cada Estado, a União entregará, diretamente, 75% (setenta e cinco por cento) ao próprio Estado e 25% (vinte e cinco por cento) aos seus Municípios, nos termos do subitem 1.1.

4.2. Nos primeiros doze períodos de competência, será descontado dos recursos a serem entregues mensalmente a cada Estado e a cada Município, antes de aplicado o disposto no item 9, um doze avos do respectivo valor do adiantamento, atualizado pela variação do Índice Geral de Preços, conceito Disponibilidade Interna, até o mês do período de competência. Eventual saldo remanescente será deduzido, integralmente, dos recursos a serem entregues a Unidade Federada no período ou períodos de competência imediatamente seguintes, até que seja anulado.

5. A cada período de competência, o valor a ser entregue ao Estado (VE), que inclui a parcela de seus Municípios, será apurado da seguinte forma:

$$VE = \frac{ICMS[Sf1]b \times P \times A}{N} - ICMSr$$

N

sujeito a:  $VE < VME$ ,

sendo:  $VM = VPE \times P \times A \times T$

12

5.1. VE é o valor apurado da entrega, referente a cada período de competência.

5.2. ICMSb é o produto da arrecadação do ICMS no período base, este indicado pelo subscrito b, observado que:

5.2.1. nos primeiros doze períodos de competência, o período base é:

5.2.1.1. no primeiro período de competência, o mesmo mês do período julho de 1995 a junho de 1996;

5.2.1.2. a partir do segundo período de competência, igual ao período base anterior acrescido do mês seguinte do período julho de 1995 a junho de 1996, sendo que, no período de competência imediatamente seguinte àquele em que o mês de junho de 1996 estiver contido no período base, será incluído o mês de julho de 1995;

5.2.2. a partir do décimo terceiro período de competência, o período base é julho de 1995 a junho de 1996.

5.3. P é o fator de atualização, igual à razão entre o índice de preços médio do período de referência e o índice de preços médio do período base, adotando-se o Índice Geral de Preços, conceito Disponibilidade Interna (IGP-DI), apurado pela Fundação Getúlio Vargas, ou, na sua ausência, outro índice de preços de caráter nacional.

5.4. A é o fator de ampliação, que será igual a 1,03 (um inteiro e três centésimos) nos exercícios financeiros de 1996 e 1997 e, nos exercícios financeiros seguintes, igual ao valor apurado da seguinte forma:

$$A = C \times E$$

5.4.1. C é o fator de crescimento, igual a:

5.4.1.1. no exercício financeiro de 1998, 1,0506 (um inteiro e quinhentos e seis décimos de milésimo);

5.4.1.2. nos exercícios financeiros de 1999 e seguintes, 1,0716 (um inteiro e setecentos e dezesseis décimos de milésimo);

5.4.2. E é o fator de eficiência relativa, igual a:

$$E = 1 + DR$$

ou

$$E = 1 + DU,$$

o que for maior

5.4.2.1. DR é uma medida do desempenho da arrecadação relativamente ao dos demais Estados, cujo valor será o resultante da aplicação da seguinte fórmula:

$$\text{ICMS/UFv} / \text{ICMS/BRv}$$

$$\text{ICMS/UFp} / \text{ICMS/BRp}$$

5.4.2.2. DU é uma medida do desempenho da arrecadação relativamente ao da União, cujo valor será o resultante da aplicação da seguinte fórmula:

$$\text{ICMS/UFv} / \text{ATU/UFv}$$

$$\text{ICMS/UFp} / \text{ATU/UFp}$$

5.4.2.3. ICMS/UF é o produto da arrecadação de ICMS do Estado;

5.4.2.4. ICMS/BR é o produto da arrecadação de ICMS do conjunto dos demais Estados;

5.4.2.5. ATU/UF é o produto da arrecadação da União no Estado, abrangendo as receitas tributária e de contribuições, inclusive as vinculadas à seguridade social, e excluídas as receitas do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e, quando incidentes sobre instituições financeiras, do imposto de renda sobre pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido, bem como do imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos de capital e remessas para o exterior, da contribuição provisória sobre movimentação financeira e de outros tributos de caráter provisório que venham a ser instituídos;

5.4.2.6. o período de avaliação, indicado pelo subscrito v, é:

5.4.2.6.1. no período de competência janeiro de 1998, o próprio mês;

5.4.2.6.2. nos demais períodos de competência do exercício de 1998, igual ao período de avaliação imediatamente anterior acrescido do mês subsequente;

5.4.2.6.3. a partir do exercício de 1999, igual ao período de competência acrescido dos onze meses imediatamente anteriores;

5.4.2.7. o período padrão para a comparação, indicado pelo subscrito p, é aquele formado pelos mesmos meses que compõem o período de avaliação, um ano antes deste último;

5.4.2.8. os valores relativos ao período padrão para comparação (ICMS/UFp, ICMS/BRp e ATU/UFp) serão atualizados para preços médios do período de avaliação, pela variação do Índice Geral de Preços, conceito Disponibilidade Interna, da Fundação Getúlio Vargas, ou, na sua ausência, por outro índice de preços de caráter nacional.

5.5. ICMSr é o produto da arrecadação de ICMS no período de referência, indicado pelo subscrito r, observado que:

5.5.1. nos primeiros doze períodos de competência, o período de referência é:

5.5.1.1. no primeiro período de competência, o mesmo mês;

5.5.1.2. a partir do segundo período de competência, igual ao período de referência imediatamente anterior acrescido do mês seguinte;

5.5.2. a partir do décimo terceiro período de competência, o período de referência é igual ao período de competência acrescido dos onze meses imediatamente anteriores.

5.6. T é o fator de transição, cujo valor é igual:

5.6.1. a 1 (um) nos exercícios financeiros de 1996, 1997 e 1998;

5.6.2. a 0,900 (novecentos milésimos), 0,775 (setecentos e setenta e cinco milésimos), 0,625 (seiscentos e vinte e cinco milésimos), 0,450 (quatrocentos e cinquenta milésimos), respectivamente, nos exercícios financeiros de 1999, 2000, 2001 e 2002, ressalvados os casos dos Estados enquadrados no disposto:

5.6.2.1. no subitem 2.1.1., em que o valor é igual a 0,900 (novecentos milésimos), 0,775 (setecentos e setenta e cinco milésimos), 0,625 (seiscentos e vinte e cinco milésimos), 0,450 (quatrocentos e cinquenta milésimos) e 1/6 (um sexto), respectivamente, nos exercícios de 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003;

5.6.2.2. no subitem 2.1.2., em que o valor é igual a 0,900 (novecentos milésimos), 0,775 (setecentos e setenta e cinco milésimos), 0,625 (seiscentos e vinte e cinco milésimos), 0,450 (quatrocentos e cinquenta milésimos), 2/7 (dois sétimos) e 1/7 (um sétimo), respectivamente, nos exercícios de 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004;

5.6.2.3. no subitem 2.1.3., em que o valor é igual a 0,900 (novecentos milésimos), 0,775 (setecentos e setenta e cinco milésimos), 5/8 (cinco oitavos), 4/8 (quatro oitavos), 3/8 (três oitavos), 2/8 (dois oitavos) e 1/8 (um oitavo), respectivamente, nos exercícios de 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005;

5.6.2.4. no subitem 2.1.4., caso em que o valor é igual a 0,900 (novecentos milésimos), 7/9 (sete nonos), 6/9 (seis nonos), 5/9 (cinco nonos), 4/9 (quatro nonos), 3/9 (três nonos), 2/9

(dois nonos) e 1/9 (um nono), respectivamente, nos exercícios de 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 e 2006.

5.7. N é o número de meses que compõem o período de referência.

5.8. VME é o valor máximo da entrega de recursos a cada Estado, incluída a parcela de seus Municípios, resultante da multiplicação do valor previsto da entrega anual de cada Estado (VPE), dividido por doze, pelos valores dos fatores de atualização (P), ampliação (A) e transição (T), atendido o seguinte:

5.8.1. nos exercícios financeiros de 1996 e 1997, o valor previsto da entrega anual de recursos (VPE), expresso a preços médios do período julho de 1995 a junho de 1996, ao conjunto das Unidades Federadas, é igual a R\$ 3.600.000.000,00 (três bilhões e seiscentos milhões de reais), e o de cada Estado, incluídas as parcelas de seus Municípios, é: [\(Vide LCP nº 99, de 20.12.1999\)](#)

Acre	R\$ 5.331.274,73
Alagoas	R\$ 48.598.880,81
Amapá	R\$ 20.719.213,10
Amazonas	R\$ 34.023.345,57
Bahia	R\$ 129.014.673,83
Ceará	R\$ 66.400.645,01
Distrito Federal	R\$ 47.432.892,61
Espírito Santo	R\$ 148.862.799,15
Goiás	R\$ 73.335.579,92
Maranhão	R\$ 59.783.744,19
Mato Grosso	R\$ 82.804.150,57
Mato Grosso do Sul	R\$ 62.528.891,22
Minas Gerais	R\$ 432.956.072,19
Pará	R\$ 158.924.710,50
Paraíba	R\$ 16.818.496,99
Paraná	R\$ 352.141.201,59
Pernambuco	R\$ 81.223.637,38
Piauí	R\$ 14.593.845,83
Rio Grande do Norte	R\$ 21.213.050,05
Rio Grande do Sul	R\$ 313.652.856,27
Rio de Janeiro	R\$ 291.799.979,19
Rondônia	R\$ 14.608.957,22
Roraima	R\$ 2.237.772,73
Santa Catarina	R\$ 116.297.618,94
São Paulo	R\$ 985.414.322,57
Sergipe	R\$ 14.670.108,64
Tocantins	R\$ 4.611.279,20;

5.8.2. nos exercícios financeiros de 1998 e seguintes, o valor previsto da entrega anual de recursos (VPE), expresso a preços médios do período julho de 1995 a junho de 1996, ao conjunto das Unidades Federadas, é igual a R\$ 4.400.000.000,00 (quatro bilhões e quatrocentos milhões de reais), e o de cada Estado, incluídas as parcelas de seus Municípios, é: [\(Vide LCP nº 99, de 1999\)](#)

Acre	R\$ 5.972.742,49
Alagoas	R\$ 53.413.686,32
Amapá	R\$ 21.516.418,81
Amazonas	R\$ 50.234.403,21
Bahia	R\$ 165.826.967,44
Ceará	R\$ 82.950.622,96
Distrito Federal	R\$ 58.559.486,64
Espírito Santo	R\$ 169.650.089,02
Goiás	R\$ 93.108.148,77

Maranhão	R\$ 65.646.646,51
Mato Grosso	R\$ 93.328.929,22
Mato Grosso do Sul	R\$ 71.501.907,89
Minas Gerais	R\$ 509.553.128,12
Pará	R\$ 169.977.837,01
Paraíba	R\$ 23.041.487,41
Paraná	R\$ 394.411.651,45
Pernambuco	R\$ 101.621.401,92
Piauí	R\$ 18.568.105,75
Rio Grande do Norte	R\$ 26.396.605,37
Rio Grande do Sul	R\$ 372.052.391,48
Rio de Janeiro	R\$ 368.969.789,87
Rondônia	R\$ 17.881.807,93
Roraima	R\$ 2.872.885,44
Santa Catarina	R\$ 144.198.422,18
São Paulo	R\$ 1.293.240.592,06
Sergipe	R\$ 19.101.069,13
Tocantins	R\$ 6.402.775,60;

5.8.3. o valor previsto da entrega anual de recursos (VPE) de cada Estado, fixado no subitem anterior, será revisto com base nos resultados de apuração especial a ser realizada pelo CONFAZ, conjuntamente com os Ministérios da Fazenda e do Planejamento e Orçamento, que avaliará o impacto efetivo dos créditos relativos a bens de uso e consumo próprio do estabelecimento, concedidos a partir daquele exercício, sobre o produto da arrecadação do ICMS no primeiro semestre de 1998, observado o seguinte: [\(Vide LCP nº 99, de 1999\)](#)

— 5.8.3.1. para efeito da apuração nos períodos de competência de fevereiro a agosto de 1998, o VPE correspondente ao exercício financeiro de 1998 será temporariamente elevado em 30% (trinta por cento); [\(Vide LCP nº 99, de 1999\)](#)

— 5.8.3.2. as reduções de receitas verificadas pela apuração especial serão comparadas ao produto da arrecadação efetiva de ICMS do mesmo período e os percentuais de redução aplicados à receita do imposto no período julho de 1995 a junho de 1996, obtendo-se valores que serão acrescidos ao VPE de cada Estado, relativo aos exercícios financeiros de 1996 e 1997, fixado no subitem 5.8.1.; [\(Vide LCP nº 99, de 1999\)](#)

— 5.8.3.3. o resultado do cálculo previsto no subitem anterior substituirá o VPE de cada Estado e o VPE global, de que trata o subitem 5.8.2., e será utilizado nas apurações relativas aos exercícios financeiros de 1998 e seguintes, inclusive aplicado retroativamente desde o período de competência fevereiro de 1998, sendo as diferenças apuradas acrescidas ou diminuídas dos valores a serem entregues no período ou períodos imediatamente seguintes ao final do processo de revisão. [\(Vide LCP nº 99, de 1999\)](#)

5.9. Respeitados os limites globais e condições estabelecidos pelo Senado Federal, fica autorizada, desde já, a emissão de títulos de responsabilidade do Tesouro Nacional e a inclusão de dotações no orçamento fiscal da União até o montante equivalente ao valor máximo anual da entrega de recursos para o conjunto das Unidades Federadas, apurado nos termos deste item para cada exercício financeiro.

6. Até trinta dias após a publicação desta Lei Complementar, cada Estado poderá optar, em caráter irrevogável, pela seguinte modalidade de cálculo do valor do fator de ampliação (A), relativo aos exercícios financeiros de 1998 e seguintes:

$$A = C + F$$

6.1. C é o fator de crescimento, fixado no subitem 5.4.1.

6.2. F é o fator de estímulo ao esforço de arrecadação, apurado no primeiro período de competência de cada trimestre civil da seguinte forma:

se  $DPIB/BR < 0$  ou  $DICMS < (1,75 \times DPIB/BR)$ ,

$F = 0$  (zero);

caso contrário,

$$F = (DICMS/UF) - 1,75 \times (DPIB/BR)$$

6.2.1. DPIB/BR é a taxa de variação real do Produto Interno Bruto do País, estimada e divulgada trimestralmente pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, comparando-se com igual período um ano antes:

6.2.1.1. em janeiro de 1998, o valor referente ao quarto trimestre de 1997;  
 6.2.1.2. em abril de 1998, o valor referente ao primeiro trimestre de 1998;  
 6.2.1.3. em julho de 1998, o valor referente ao primeiro semestre de 1998;  
 6.2.1.4. em outubro de 1998, o valor referente aos três primeiros trimestres de 1998;  
 6.2.1.5. em janeiro de 1999, o valor referente ao ano de 1998;  
 6.2.1.6. a partir de abril de 1999, o valor referente ao período de doze meses imediatamente anterior ao período de competência considerado;

6.2.2. DICMS/UF é a taxa de variação do produto da arrecadação do ICMS do Estado entre o período de avaliação e igual período um ano antes, este expresso a preços médios do período de avaliação, mediante atualização pela variação do Índice Geral de Preços, conceito Disponibilidade Interna, da Fundação Getúlio Vargas, ou, na sua ausência, por outro índice de caráter nacional;

6.2.2.2. o período de avaliação é:

6.2.2.2.1. em janeiro de 1998, o mesmo mês;

6.2.2.2.2. em abril de 1998, o período fevereiro a abril de 1998;

6.2.2.2.3. em julho de 1998, o período fevereiro a julho de 1998;

6.2.2.2.4. em outubro de 1998, o período fevereiro a outubro de 1998;

6.2.2.2.5. em janeiro de 1999, o período fevereiro de 1998 a janeiro de 1999;

6.2.2.2.6. a partir de abril de 1999, o período de competência considerado acrescido dos onze meses imediatamente anteriores;

6.3. o valor do fator de estímulo (F) apurado no primeiro período de competência de cada trimestre aplica-se aos três períodos de competência daquele trimestre;

6.4. A opção de que trata este item será comunicada pelo Poder Executivo Estadual, no devido prazo, ao Ministério da Fazenda, que a fará publicar no Diário Oficial da União.

7. A cada período de competência, se o montante de recursos a ser entregue ao conjunto dos Estados, incluídas as parcelas de seus Municípios, for inferior ao valor previsto da entrega anual (VPE) global do País, fixado nos subitens 5.8.1. e 5.8.2. e sujeito à revisão de que trata o subitem 5.8.3., dividido por 12 (doze) e multiplicado pelos valores dos fatores de atualização (P) e de transição (T), a diferença poderá ser utilizada para elevar o valor máximo de entrega de recursos (VME) no caso de Estados cujos valores que seriam entregues (VE), apurados pela fórmula de cálculo prevista no item 5, superarem o seu VME.

7.1. O valor global a ser utilizado na elevação dos VME dos Estados será distribuído proporcionalmente à diferença a maior em cada Estado, entre o VE, apurado pela fórmula de cálculo, e o seu VME. Fica limitado o montante de recurso a ser acrescido ao VME de cada Estado ao menor dos seguintes valores:

7.1.1. 30% (trinta por cento) do correspondente VPE, fixado nos subitens 5.8.1. e 5.8.2., dividido por 12 (doze) e multiplicado pelo fator P; ou

7.1.2. a diferença a maior entre VE e VME.

7.2. Após definido o rateio entre os Estados do valor global a ser utilizado na elevação dos respectivos VME, a entrega dos recursos adicionais ao Estado, inclusive da parcela de seus Municípios, só ocorrerá se atendidas, cumulativamente, as seguintes condições:

7.2.1. o Estado esteja enquadrado em uma das situações excepcionais previstas no subitem 2.1; e

7.2.2. o Estado apresente fator de eficiência relativa (E) igual ou superior a 1 (um) no período de competência considerado, ainda que tenha optado pela aplicação da modalidade de cálculo prevista no item 6.

8. Caberá ao Ministério da Fazenda processar as informações recebidas e apurar, nos termos deste Anexo, o montante a ser entregue a cada Estado, bem como os recursos a serem destinados, respectivamente, ao Governo do Estado e aos Governos dos Municípios do mesmo.

8.1. Antes do início de cada exercício financeiro, o Estado comunicará ao Ministério da Fazenda os índices de participação dos respectivos Municípios no rateio da parcela do ICMS a serem aplicados no correspondente exercício, observado, ainda, o seguinte:

8.1.1. os coeficientes de participação dos Municípios a serem respeitados no exercício de 1996, inclusive para efeito da destinação de parcela do adiantamento, serão comunicados pelo Estado até dez dias após a data da publicação desta Lei Complementar;

8.1.2. o atraso na comunicação dos coeficientes acarretará a suspensão da entrega dos recursos ao Estado e aos respectivos Municípios, até que seja regularizada a entrega das informações.

~~8.2. Para apuração dos valores a serem entregues a cada período de competência, o Estado enviará ao Ministério da Fazenda, até o décimo dia útil do segundo mês seguinte ao período de competência, balancete contábil mensal ou relatório resumido da execução orçamentária mensal, devidamente publicado, que deverá especificar o produto da arrecadação do ICMS, incluindo o da respectiva cota-parte municipal. [\(Vide Lei Complementar nº 102, de 2000\)](#)~~

~~8.3. Os valores entregues pela União ao Estado, bem como aos seus Municípios, a cada exercício financeiro, serão revistos e compatibilizados com base no respectivo balanço anual, a ser enviado no prazo de até dez dias após sua publicação. Eventual diferença, após divulgada no Diário Oficial da União, será acrescida ou descontada dos recursos a serem entregues no período, ou períodos, de competência imediatamente seguintes. [\(Vide Lei Complementar nº 102, de 2000\)](#)~~

~~8.4. O atraso na apresentação pelo Estado dos seus balancetes ou relatórios mensais, bem como do balanço anual, acarretará postecipação da entrega dos recursos para a data em que for efetuada a entrega do período de competência seguinte, desde que regularizado o fluxo de informações.~~

~~8.5. Exclusivamente para efeito de apuração do valor a ser entregue aos outros Estados, fica o Ministério da Fazenda autorizado a estimar o produto da arrecadação do ICMS do Estado que não tenha enviado no devido prazo seu balancete ou relatório mensal, inclusive com base em informações levantadas pelo CONFAZ.~~

~~8.6. Respeitados os mesmos prazos concedidos aos Estados, o Ministério da Fazenda deverá apurar e publicar no Diário Oficial da União a arrecadação tributária da União realizada em cada Estado, que deverá ser compatível e consistente com a arrecadação global no País constante de seus balancetes periódicos e do balanço anual.~~

~~8.7. Fica o Ministério da Fazenda obrigado a publicar no Diário Oficial da União, até cinco dias úteis antes da data prevista para a efetiva entrega dos recursos, o resultado do cálculo do montante a ser entregue a cada Estado e os procedimentos utilizados na sua apuração, os quais, juntamente com o detalhamento da memória de cálculo, serão remetidos, no mesmo prazo, ao Tribunal de Contas da União, para seu conhecimento e controle.~~

~~9. A forma de entrega dos recursos a cada Estado e a cada Município observará o disposto neste item.~~

~~9.1. O Ministério da Fazenda informará, no mesmo prazo e condição previstos no subitem 8.7, o respectivo montante da dívida da administração direta e indireta da Unidade Federada, apurado de acordo com o definido nos subitens 9.2. e 9.3., que será deduzido do valor a ser entregue à respectiva Unidade em uma das duas formas previstas no subitem 9.4.~~

~~9.2. Para efeito de entrega dos recursos à Unidade Federada, em cada período de competência e por uma das duas formas previstas no subitem 9.4., serão obrigatoriamente considerados, pela ordem e até o montante total da entrega apurada no respectivo período, os valores das seguintes dívidas:~~

~~9.2.1. contraídas junto ao Tesouro Nacional pela Unidade Federada, vencidas e não pagas, computadas primeiro as da administração direta e depois as da administração indireta;~~

~~9.2.2. contraídas junto ao Tesouro Nacional pela Unidade Federada, vencidas no mês seguinte àquele em que serão entregues os recursos, computadas primeiro as da administração direta e depois as da administração indireta;~~

~~9.2.3. contraídas pela Unidade Federada com garantia da União, inclusive dívida externa, primeiro, as vencidas e não pagas e, depois, as vencidas no mês seguinte àquele em que serão entregues os recursos, sempre computadas inicialmente as da administração direta e posteriormente as da administração indireta;~~

~~9.2.4. contraídas pela Unidade Federada junto aos demais entes da administração federal, direta e indireta, primeiro, as vencidas e não pagas e, depois, as vencidas no mês seguinte àquele em que serão entregues os recursos, sempre computadas inicialmente as da administração direta e posteriormente as da administração indireta.~~

~~9.3. Para efeito do disposto no subitem 9.2.4., ato do Poder Executivo Federal poderá autorizar:~~

~~9.3.1. a inclusão, como mais uma opção para efeito da entrega dos recursos, e na ordem que determinar, do valor correspondente a título da respectiva Unidade Federada na carteira da União, inclusive entes de sua administração indireta, primeiro relativamente aos valores vencidos e não pagos e, depois, aos vencidos no mês seguinte àquele em que serão entregues os recursos;~~

~~9.3.2. a suspensão temporária da dedução de dívida compreendida pelo dispositivo, quando não estiverem disponíveis, no prazo devido, as necessárias informações.~~

~~9.4. Os recursos a serem entregues à Unidade Federada, em cada período de competência, equivalentes ao montante das dívidas apurado na forma do subitem 9.2. e do anterior, serão satisfeitos pela União por uma das seguintes formas:~~

~~9.4.1. entrega de obrigações do Tesouro Nacional, de série especial, inalienáveis, com vencimento não inferior a dez anos, remunerados por taxa igual ao custo médio das dívidas da respectiva Unidade Federada junto ao Tesouro Nacional, com poder liberatório para pagamento das referidas dívidas; ou~~

~~9.4.2. correspondente compensação.~~

~~9.5. Os recursos a serem entregues à Unidade Federada, em cada período de competência, equivalentes a diferença positiva entre o valor total que lhe cabe e o valor da dívida apurada nos termos dos subitens 9.2. e 9.3. e liquidada na forma do subitem anterior, serão satisfeitos através de crédito, em moeda corrente, à conta bancária do beneficiário.~~

~~10. Os parâmetros utilizados no cálculo da entrega dos recursos a cada Estado de que trata este Anexo serão considerados, no que couber, para efeito da renegociação ou do refinanciamento de dívidas junto ao Tesouro Nacional.~~

~~11. As referências feitas aos Estados neste Anexo entendem-se também feitas ao Distrito Federal.~~

## A N E X O

(Redação dada pela LCP nº 115, de 26.12.2000)

1. A entrega de recursos a que se refere o art. 31 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, será realizada da seguinte forma:

1.1. a União entregará aos Estados e aos seus Municípios, no exercício financeiro de 2003, o valor de até R\$ 3.900.000.000,00 (três bilhões e novecentos milhões de reais), desde que respeitada a dotação consignada da Lei Orçamentária Anual da União de 2003 e eventuais créditos adicionais;

1.2. nos exercícios financeiros de 2004 a 2006, a União entregará aos Estados e aos seus Municípios os montantes consignados a essa finalidade nas correspondentes Leis Orçamentárias Anuais da União;

1.3. a cada mês, o valor a ser entregue aos Estados e aos seus Municípios corresponderá ao montante do saldo orçamentário existente no dia 1º, dividido pelo número de meses remanescentes no ano;

1.3.1. nos meses de janeiro e fevereiro de 2003, o saldo orçamentário, para efeito do cálculo da parcela pertencente a cada Estado e a seus Municípios, segundo os coeficientes individuais de participação definidos no item 1.5 deste Anexo, corresponderá ao montante remanescente após a dedução dos valores de entrega mencionados no art. 3º desta Lei Complementar;

1.3.1.1. nesses meses, a parcela pertencente aos Estados que fizerem jus ao disposto no art. 3º desta Lei Complementar corresponderá ao somatório dos montantes derivados da aplicação do referido artigo e dos coeficientes individuais de participação definidos no item 1.5 deste Anexo;

1.3.2. no mês de dezembro, o valor de entrega corresponderá ao saldo orçamentário existente no dia 15.

1.4. Os recursos serão entregues aos Estados e aos seus respectivos Municípios no último dia útil de cada mês.

1.5. A parcela pertencente a cada Estado, incluídas as parcelas de seus Municípios, será proporcional aos seguintes coeficientes individuais de participação:



AC	% 0,09104	PB	0,28750%
AL	% 0,84022	PR	10,08256%
AP	% 0,40648	PE	1,48565%
AM	% 1,00788	PI	0,30165%
BA	% 3,71666	RJ	5,86503%
CE	% 1,62881	RN	0,36214%
DF	% 0,80975	RS	10,04446%
ES	% 4,26332	RO	0,24939%
GO	% 1,33472	RR	0,03824%
MA	% 1,67880	SC	3,59131%
MT	% 1,94087	SP	31,14180%
MS	% 1,23465	SE	0,25049%
MG	% 12,90414	TO	0,07873%
PA	% 4,36371	L TOTA	100,00000%

2. Caberá ao Ministério da Fazenda apurar o montante mensal a ser entregue aos Estados e aos seus Municípios.

2.1. O Ministério da Fazenda publicará no Diário Oficial da União, até cinco dias úteis antes da data prevista para a efetiva entrega dos recursos, o resultado do cálculo do montante a ser entregue aos Estados e aos seus Municípios, o qual, juntamente com o detalhamento da memória de cálculo, será remetido, no mesmo prazo, ao Tribunal de Contas da União.

2.2. Do montante dos recursos que cabe a cada Estado, a União entregará, diretamente ao próprio Estado, setenta e cinco por cento, e aos seus Municípios, vinte e cinco por cento, distribuídos segundo os mesmos critérios de rateio aplicados às parcelas de receita que lhes cabem do ICMS.

2.3. Antes do início de cada exercício financeiro, o Estado comunicará ao Ministério da Fazenda os coeficientes de participação dos respectivos Municípios no rateio da parcela do ICMS a serem aplicados no correspondente exercício, observado o seguinte:

2.3.1. o atraso na comunicação dos coeficientes acarretará a suspensão da transferência dos recursos ao Estado e aos respectivos Municípios até que seja regularizada a entrega das informações;



2.3.1.1. os recursos em atraso e os do mês em que ocorrer o fornecimento das informações serão entregues no último dia útil do mês seguinte à regularização, se esta ocorrer após o décimo quinto dia; caso contrário, a entrega dos recursos ocorrerá no último dia útil do próprio mês da regularização.

3. A forma de entrega dos recursos a cada Estado e a cada Município observará o disposto neste item.

3.1. Para efeito de entrega dos recursos à unidade federada e por uma das duas formas previstas no subitem 3.3 serão obrigatoriamente considerados, pela ordem e até o montante total da entrega apurado no respectivo período, os valores das seguintes dívidas:

3.1.1. contraídas junto ao Tesouro Nacional pela unidade federada vencidas e não pagas, computadas primeiro as da administração direta e depois as da administração indireta;

3.1.2. contraídas pela unidade federada com garantia da União, inclusive dívida externa, vencidas e não pagas, sempre computadas inicialmente as da administração direta e posteriormente as da administração indireta;

3.1.3. contraídas pela unidade federada junto aos demais entes da administração federal, direta e indireta, vencidas e não pagas, sempre computadas inicialmente as da administração direta e posteriormente as da administração indireta.

3.2. Para efeito do disposto no subitem 3.1.3, ato do Poder Executivo Federal poderá autorizar:

3.2.1. a inclusão, como mais uma opção para efeito da entrega dos recursos, e na ordem que determinar, do valor correspondente a título da respectiva unidade federada na carteira da União, inclusive entes de sua administração indireta, primeiro relativamente aos valores vencidos e não pagos e, depois, aos vincendos no mês seguinte àquele em que serão entregues os recursos;

3.2.2. a suspensão temporária da dedução de dívida compreendida pelo subitem 3.1.3, quando não estiverem disponíveis, no prazo devido, as necessárias informações.

3.3. Os recursos a serem entregues mensalmente à unidade federada, equivalentes ao montante das dívidas apurado na forma do subitem 3.1, e do anterior, serão satisfeitos pela União por uma das seguintes formas:

3.3.1. entrega de obrigações do Tesouro Nacional, de série especial, inalienáveis, com vencimento não inferior a dez anos, remunerados por taxa igual ao custo médio das dívidas da respectiva unidade federada junto ao Tesouro Nacional, com poder liberatório para pagamento das referidas dívidas; ou

3.3.2. correspondente compensação.

3.4. Os recursos a serem entregues mensalmente à unidade federada equivalentes à diferença positiva entre o valor total que lhe cabe e o valor da dívida apurada nos termos dos subitens 3.1 e 3.2, e liquidada na forma do subitem anterior, serão satisfeitos por meio de crédito, em moeda corrente, à conta bancária do beneficiário.

4. As referências deste Anexo feitas aos Estados entendem-se também feitas ao Distrito Federal.

Anexo C – Jurisprudência/STJ - Acórdãos AgRg no REsp 1368013 / SP  
***Jurisprudência/STJ – Acórdãos***

**Processo**

AgRg no REsp 1368013 / SP  
AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL  
2013/0036066-5

**Relator(a)**

Ministro HUMBERTO MARTINS (1130)

**Órgão Julgador**

T2 - SEGUNDA TURMA

**Data do Julgamento**

09/04/2013

**Data da Publicação/Fonte**

DJe 15/04/2013

**Ementa**

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FATO GERADOR OCORRIDO EM VALOR INFERIOR AO PRESUMIDO. RESTITUIÇÃO. POSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DA ADI N. 1.851/AL DO STF. ESTADO DE SÃO PAULO. VIOLAÇÃO DO ART. 10 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96. NÃO OCORRÊNCIA. ANÁLISE DE LEI LOCAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 280/STF. RESTITUIÇÃO IMEDIATA E PREFERENCIAL DO ICMS-ST. ANÁLISE DE DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO STF. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211 DO STJ.

1. O STF, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851/AL, entendeu que o contribuinte somente tem direito à restituição de valores recolhidos de ICMS no regime de substituição tributária na hipótese de não ocorrência do fato gerador, ainda que o preço de venda tenha sido inferior à base de cálculo presumida. Entretanto, a jurisprudência do STJ, na aplicação da orientação do STF na mencionada ADI, entendeu que o referido entendimento não se aplica aos Estados não signatários do Convênio 13/97, a exemplo: São Paulo. Precedentes.

2. No caso de São Paulo, a restituição do imposto pago a maior, na hipótese em que a base de cálculo real é inferior à presumida, é possível. Todavia, tal restituição não é imediata e automática, pois há no Estado de São Paulo legislação específica determinando a forma de restituição dos valores

recolhidos a maior a título de ICMS-ST (art. 66-B da Lei Estadual n. 6.374/89). Assim, não compete ao STJ analisar a forma da restituição, a teor da aplicação analógica da Súmula 280 do STF.

3. Não cabe ao STJ, em recurso especial, a análise de suposta violação de dispositivos constitucionais, mesmo com a finalidade de prequestionamento, sob pena de usurpação da competência do STF.

4. Descumprido o necessário e indispensável exame dos dispositivos de lei invocados pelo acórdão recorrido apto a viabilizar a pretensão recursal da recorrente, a despeito da oposição dos embargos de declaração. Incidência da Súmula 211/STJ. Agravo regimental improvido.

## **Acórdão**

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a), sem destaque e em bloco." Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques (Presidente), Eliana Calmon e Castro Meira votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.

## **Referência Legislativa**

LEG:FED SUM:\*\*\*\*\*

\*\*\*\*\* SUM(STJ) SÚMULA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA  
SUM:000211

LEG:FED SUM:\*\*\*\*\*

\*\*\*\*\* SUM(STF) SÚMULA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL  
SUM:000280

LEG:FED CFB:\*\*\*\*\* ANO:1988

\*\*\*\*\* CF-1988 CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988  
ART:00150 PAR:00007

LEG:EST LEI:006374 ANO:1989 UF:SP

ART:00066B

## **Veja**

(SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE - INAPLICABILIDADE AOS ESTADOS NÃO SIGNATÁRIOS DO CONVÊNIO 13/97)

STF - [[ADI 1851]]-AL

STJ - AgRg no REsp 1034573-SP

(RESTITUIÇÃO DE IMPOSTO PAGO A MAIOR - BASE DE CÁLCULO INFERIOR À PRESUMIDA - DESCABIMENTO DO STJ DE ANALISAR A FORMA DE RESTITUIÇÃO - APLICAÇÃO DA SÚMULA 280 DO STF)

STJ - REsp 900315-SP, REsp 976650-SP

Anexo D – Jurisprudência/STJ - Acórdãos REsp 928097 / SP

## ***Jurisprudência/STJ - Acórdãos***

### **Processo**

REsp 928097 / SP  
RECURSO ESPECIAL  
2007/0037758-4

### **Relator(a)**

Ministro LUIZ FUX (1122)

### **Órgão Julgador**

T1 - PRIMEIRA TURMA

### **Data do Julgamento**

06/05/2008

### **Data da Publicação/Fonte**

DJe 18/06/2008

### **Ementa**

CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL.

ALÍNEA "B". NÃO CONHECIMENTO. ICMS. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. NOVEL ORIENTAÇÃO DO STF (ADIN

1.851/AL). INAPLICABILIDADE AO ESTADO DE SÃO PAULO.

1. A Emenda Constitucional 45, de 30 de dezembro de 2004, alterou a alínea "b", do inciso III, do artigo 105, da Constituição Federal de 1988, e incluiu a alínea "d", ao inciso III, do artigo 102, da Carta Magna, dispositivos que passaram a ostentar a seguinte redação: "Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

(...)

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

(...)

c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.

d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal.

(Incluída pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

(...)"

"Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

(...)

III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a

decisão recorrida:

(...)

b) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face de lei federal;

b) julgar válido ato de governo local contestado em face de lei federal;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (...)"

2. Destarte, a alteração proporcionada pela Emenda Constitucional 45/2004 implicou na modificação de competência jurisdicional para apreciação de confronto entre lei local e lei federal (artigo 102, III, "d", da CF/88 - Supremo Tribunal Federal em sede de recurso extraordinário). Ao STJ permaneceu a competência para deslinde de recurso especial dirigido contra decisão que julgar válido ato de governo local (ato público infralegal) contestado em face de lei federal (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 365.208/MT, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 21.02.2008, DJ 03.03.2008; AgRg no Ag 729.541/MS, Rel. Ministra Maria Thereza de Assis Moura, Sexta Turma, julgado em 18.10.2007, DJ 12.11.2007; REsp 661.484/RJ, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 02.10.2007, DJ 07.11.2007; REsp 950.413/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 04.09.2007, DJ 18.09.2007; e REsp 598.183/DF, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 08.11.2006, DJ 27.11.2006).

3. Deveras, a lei em vigor à época da prolação da decisão que se pretende reformar é que rege o cabimento e a admissibilidade do recurso.

4. In casu, o acórdão que julgou a apelação restou proferido em 12.06.2006, data posterior ao advento da EC 45/2005, razão pela qual não se revela cognoscível a insurgência especial fulcrada na alínea "b", do permissivo constitucional, ao argumento de que o Tribunal de origem julgou válido Decreto Estadual em face de lei federal.

5. Outrossim, o Plenário do Pretório Excelso, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851, em 08.05.2002, decidiu pela constitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97, em virtude do disposto no § 7º do art. 150 da CF, considerando ainda a finalidade do instituto da substituição tributária, que, mediante a presunção dos valores, torna viável o sistema de arrecadação do ICMS. Em consequência, ficou estabelecido, no âmbito daquela egrégia Corte, que somente nos casos de não realização do fato imponible presumido é que se permite a repetição dos valores recolhidos, sem relevância o fato de ter sido o tributo pago a maior ou a menor por parte do contribuinte substituído.

6. Entrementes, a Primeira Seção desta Corte assentou a ineficácia da decisão da ADIn 1.851-4/AL ao Estado de São Paulo, que não é signatário do Convênio 13/97 (REsp 773.213/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, julgado em 25.10.2006, DJ 20.11.2006).

7. Destarte, revela-se aplicável, in casu, a jurisprudência do STJ que admitia que o contribuinte do ICMS, sujeito ao regime de substituição tributária para frente, se compensasse, em sua escrita fiscal, dos valores pagos a maior, nas hipóteses em que a base de

cálculo real tivesse sido inferior àquela arbitrada (Precedentes do STJ: EDcl no REsp 406.879/SP, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 19.09.2006, DJ 25.10.2006; AgRg no AgRg no REsp 536.724/RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 06.04.2006, DJ 24.04.2006; e REsp 258.497/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 15.04.2004, DJ 28.06.2004).

8. Recurso especial parcialmente conhecido, pela alínea "c", do permissivo constitucional, e provido.

### **Acórdão**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, dar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Denise Arruda (Presidenta), José Delgado e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator.

### **Referência Legislativa**

LEG:FED CFB:\*\*\*\*\* ANO:1988  
 \*\*\*\*\* CF-1988 CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988  
 ART:00102 INC:00003 LET:D  
 (ALÍNEA D ACRESCENTADA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 45/2004)

LEG:FED CFB:\*\*\*\*\* ANO:1988  
 \*\*\*\*\* CF-1988 CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988  
 ART:00105 INC:00003 LET:B  
 (ALÍNEA B COM REDAÇÃO DADA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 45/2004)

LEG:FED EMC:000045 ANO:2004

LEG:FED CFB:\*\*\*\*\* ANO:1988  
 \*\*\*\*\* CF-1988 CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988  
 ART:00150 PAR:00007

LEG:FED LCP:000087 ANO:1996  
 ART:00010

LEG:FED CNV:000013 ANO:1997  
 (CONVÊNIO DO ICMS 13/1997)

### **Veja**

(RECURSO ESPECIAL CONTRA DECISÃO QUE JULGOU VÁLIDA LEI LOCAL)

STJ - AGRG NO AG 365208-MT, AGRG NO AG 729541-MS, RESP 661484-RJ, RESP 950413-RS,

RESP 598183-DF (RDDP 47/148)  
(INCONSTITUCIONALIDADE DO CONVÊNIO ICMS 13/1997)  
STF - ADI 1851/AL  
(COMPENSAÇÃO DO ICMS - FATO GERADOR PRESUMIDO)  
STJ - RMS 19638-GO, ERESP 773213-SP  
(ENTENDIMENTO ANTERIOR DO STJ SOBRE COMPENSAÇÃO DO ICMS)  
STJ - RMS 13992-RN  
(INEFICÁCIA DA DECISÃO NA ADI 1.581/AL AO ESTADO DE SÃO PAULO)  
STJ - ERESP 773213-SP, EDCL NO RESP 406879-SP,  
AGRG NO AGRG NO RESP 536724-RS, RESP 258497-SP

### **Sucessivos**

AgRg no Ag 911885 SP 2007/0125760-5 Decisão:07/08/2008  
DJe DATA:15/09/2008  
REsp 970489 SP 2007/0163595-1 Decisão:15/05/2008  
DJe DATA:17/09/2008

Anexo E – Jurisprudência/STJ - Acórdãos RMS 13933 / MT

## ***Jurisprudência/STJ - Acórdãos***

### **Processo**

RMS 13933 / MT

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA

2001/0158175-5

### **Relator(a)**

Ministro HUMBERTO MARTINS (1130)

### **Órgão Julgador**

T2 - SEGUNDA TURMA

### **Data do Julgamento**

21/08/2007

### **Data da Publicação/Fonte**

DJ 31/08/2007 p. 216

RTFP vol. 76 p. 340

### **Ementa**

TRIBUTÁRIO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA MANDADO DE SEGURANÇA

AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO PEDIDO DE DECLARAÇÃO DO DIREITO À COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS SÚMULA 213/STJ VIA ADEQUADA

TEORIA DA CAUSA MADURA APLICAÇÃO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIO RECOLHIMENTO A MAIOR IMPOSSIBILIDADE.

1. A controvérsia refere-se à possibilidade de utilização de mandado de segurança para efeito de declaração do direito à compensação de créditos de ICMS, no regime de substituição tributária.
2. Consoante reiterada jurisprudência, inclusive na forma do enunciado 213 da Súmula do STJ, cabível a utilização do mandado de segurança com meio para se pleitear a compensação de parcelas relativas a débitos tributários.
3. A teoria da causa madura, apesar de prevista em relação ao recurso de apelação, tem sido aplicada no julgamento do recurso ordinário, diante da semelhança da devolutividade destes recursos.
4. In casu, como a matéria discutida, vale dizer, existência ou não do direito à compensação dos créditos de ICMS, advindos do recolhimento a maior no regime de substituição tributária, é exclusivamente de direito, aplica-se, pois, a teoria da causa madura.
5. No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851/AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, entendeu a Excelsa Corte, à luz do comando do § 7º do artigo 150 da Constituição da República, introduzido pela Emenda Constitucional n. 03/93, que o contribuinte tem direito à



restituição dos valores recolhidos em regime de substituição tributária, para frente, apenas quando o fato gerador não se realizar.

Recurso ordinário improvido.

### **Acórdão**

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso ordinário, nos termos do voto do(a) Sr(a).

Ministro(a)-Relator(a)." Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Eliana Calmon, João Otávio de Noronha e Castro Meira (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.

### **Referência Legislativa**

LEG:FED SUM:\*\*\*\*\*

\*\*\*\*\* SUM(STJ) SÚMULA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA  
SUM:000213

LEG:FED LEI:005869 ANO:1973

\*\*\*\*\* CPC-73 CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973  
ART:00515 PAR:00003

LEG:FED CFB:\*\*\*\*\* ANO:1988

\*\*\*\*\* CF-1988 CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988  
ART:00150 PAR:00007  
(ACRESCENTADO PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 3/1993)

LEG:FED EMC:000003 ANO:1993

LEG:FED LEI:009868 ANO:1999

ART:00028

### **Doutrina**

OBRA : INTRODUÇÃO AOS RECURSOS E À AÇÃO RESCISÓRIA, 4ª ED., SARAIVA, P. 346.

AUTOR : BERNARDO PIMENTEL SOUZA

OBRA : CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL E LEGISLAÇÃO PROCESSUAL EM VIGOR,

SÃO PAULO, SARAIVA, 2002, P. 1019, NOTA AO ARTIGO 28 DA LEI 9.968/99.

AUTOR : THEOTÔNIO NEGRÃO

OBRA : DIREITO CONSTITUCIONAL, SÃO PAULO, ATLAS, 2001, P. 602.

AUTOR : ALEXANDRE DE MORAES

### **Veja**

(CABIMENTO MANDADO DE SEGURANÇA PARA PLEITEAR COMPENSAÇÃO

TRIBUTÁRIA)

STJ - RESP 546790-PB, RESP 468034-SP,  
RESP 402451-SP

(TEORIA DA CAUSA MADURA)

STJ - RMS 20541-SP, RMS 15720-SC

(REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS)

STJ - ERESP 151501-PR

(COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS)

STF - ADI 1851/AL

STJ - RESP 440213-SP, RESP 571318-MG